Die Kirchensteuer bei glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde des
Fachbereichs Rechtswissenschaften
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Andreas Pochhammer

1977

Berlin 1976

Die Kirchensteuer bei glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde des
Fachbereichs Rechtswissenschaften
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Andreas Pochhammer

Berlin 1976

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Erstgutachter:	Prof. Dr. Reinhard Mußgnug
Zweitgutachter:	Prof. Dr. Klaus Wähler
Tag der mündlichen Prüfung:	10. Dezember 1977

INHALTSÜBERSICHT

		Seite
E i n l e i t u n g		1
§ 1 DAS GELTENDE RECHT		4
1.	Begriffe	4
a)	Konfessionsverschieden	4
aa)	Die unterschiedlichen gesetzlichen Definitionen der "konfessionsverschiedenen Ehe"	5
bb)	Die Auswirkung der unterschiedlichen Definition	6
cc)	Die berichtigende Auslegung	7
dd)	Sonderfall Berlin	8
b)	Glaubensverschiedene Ehe	1o
c)	Ehe	12
d)	Mitgliedschaft	12
2.	Die Berechnung der Kirchensteuer von der Einkommensteuer in glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen	13
a)	Konfessionsverschiedene Ehe	18
b)	Glaubensverschiedene Ehe	2o
3.	Haftung der Ehegatten in konfessionsverschiedenen Ehen	23
a)	Kirchensteuer von der Einkommensteuer	23
aa)	Anwendbarkeit des § 7 III StAnpG im Kirchensteuerrecht	23
bb)	Zusammenveranlagung zur Kirchensteuer	24
cc)	Veranlagungsform bei konfessionsverschiedenen Ehen	24
dd)	Die analoge Anwendung des § 7 III S.4-6 StAnpG	25

Seite

b) Kirchenlohnsteuer 29

4. Das besondere Kirchgeld in glaubensverschiedenen Ehen 29

§ 2 DIE BEDEUTUNG DER "MISCHEHEN" ALS GESCHICHTLICH GEWACHSENES PROBLEM 34

1. Statistische Entwicklung der Mischehen 34

2. Das Preußische Allgemeine Landrecht 35

3. Die geschichtliche Entwicklung des Rechts der Maßstabsteuern 36

4. Die geschichtliche Entwicklung des Ehegüterrechts 38

5. Die ersten kirchensteuerlichen Regelungen 4o

6. Die Einführung des Halbteilungssatzes 42

7. Die Besteuerung nach dem 2.Weltkrieg 44

8. Die Haftung bis 1965 47

§ 3 DIE BINDUNG DES KIRCHENSTEUERRECHTS AN DIE VERFASSUNG 52

1. Kirchensteuer als "gemeinsame Angelegenheit" 52

2. Umfang der Bindung 53

§ 4 DAS PRINZIP DER MITGLIEDERBESTEUERUNG ALS VERFASSUNGSRECHTLICHES PRINZIP 56

1. Die Urteile des Bundesverfassungsgerichts von 1965/66 56

Seite

2. Das Prinzip der Mitgliederbesteuerung 58

3. Der verfassungsrechtliche Gehalt 62

4. Das Prinzip der Mitgliederbesteuerung und das geltende Recht 67

§ 5 DIE BESTEUERUNG DER KONFESSIONSVERSCHIEDENEN EHEN 69

1. Die Höhe des Ehegatten-Anteils an der gemeinsamen Einkommensteuerschuld 71

a) Das Prinzip der Individualbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht 71

b) Die Höhe des individuellen Anteils 73

c) Wirkung der Zusammenrechnung der Einkünfte 74

d) Wirkung des Splittingtarifs 76

e) Wirkung der Gesamtschuld 78

f) Ergebnis 8o

2. Die Vermeidbarkeit des Halbteilungsgrundsatzes durch die Wahl der getrennten Veranlagung 81

a) Unterwerfung unter eine Pauschbesteuerung 83

b) Die Kopplung mit der Wahl der Zusammenveranlagung im Einkommensteuerrecht 85

c) Ergebnis 88

3. Der Halbteilungsgrundsatz und die Akzessorietät der Kirchensteuer 89

Seite

4.	Art.3 Abs.1 GG	93
a)	Ungleichbehandlung durch Typisierung	93
	aa) Typisierung als gesetzgeberische Notwendigkeit	93
	bb) Halbteilungssatz und Willkürverbot	95
b)	Ungleichbehandlung der glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen	96
	aa) Gegenstand des Vergleichs	98
	bb) Das Paritätsgebot	99
5.	Art.6 Abs.1 GG	1oo
a)	Die ideelle Benachteiligung beim Lohnsteuerabzug	1o1
b)	Die materielle Benachteiligung bei der Kircheneinkommensteuer	1o2
6.	Art.4 Abs.1 GG; 137 Abs.6 WRV	1o3
a)	Ehe als Einkommensgemeinschaft	1o5
	aa) Ehe als normativer Begriff	1o7
	bb) Ehe als faktischer Begriff	1o9
	cc) Ehe als kirchlicher Begriff	11o
b)	Der eheliche Unterhaltsanspruch	112
c)	Vorläufiges Ergebnis	113
d)	Praktikabilität des Halbteilungssatzes	115
e)	Einverständnis der beteiligten Religionsgesellschaften	115
f)	Verfassungsrechtliche Bedeutung des finanziellen Ausgleichs	116
	aa) Der öffentlich-rechtliche Finanzausgleich	119
	bb) Die Bedingungen rechtlicher Relevanz des Ausgleichs	12o
	cc) Die Gläubigerseite	121
	dd) Die Schuldnerseite	123
g)	Ergebnis	124

Seite

7. Die Verfassungsmässigkeit der Erhebung der Kirchensteuer von der Einkommensteuer im einzelnen 124

a) Die verfassungskonforme Auslegung 124

b) Die Zustimmung der beteiligten Religionsgesellschaften und die Gleichheit der Hebesätze 126

c) Die Gleichheit der Hebesätze 127

d) Die Vollstreckung der Kircheneinkommensteuer 128

8. Die Verfassungsmässigkeit des Kirchenlohnsteuerabzuges 13o

9. Die gesamtschuldnerische Haftung 132

a) Die herkömmlichen Begründungen für die Zulässigkeit der gesamtschuldnerischen Haftung 134

b) Die Beschränkungsmöglichkeit des § 7 Abs.3 StAnpG 135

§ 6 DIE KIRCHENEINKOMMENSTEUER IN GLAUBENSVERSCHIEDENEN EHEN 139

1. Die Berücksichtigung privatrechtlicher Beitragszahlungen an die Religionsgemeinschaft des Ehegatten 139

a) Die Entscheidung des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs vom 14. November 1972 14o

b) Das Gebot der Gleichbehandlung 142

c) Die Erlaßmöglichkeit nach § 131 AO (§ 227 AO 1977) 144

2. Die Einkünfte als Aufteilungsschlüssel 145

Seite

§ 7 DAS BESONDERE KIRCHGELD IN GLAUBENSVERSCHIEDENEN EHEN 148

1. Die Vermeidbarkeit durch Wahl der getrennten Veranlagung 149

2. Die Zulässigkeit der besonderen Besteuerung der glaubensverschiedenen Ehen neben der Kircheneinkommensteuer 15o

a) Kirchensteuer aufgrund eigener Tarife 151

b) Kirchgeld neben der Kircheneinkommensteuer 152

c) Die örtliche Begrenztheit der Erhebung 152

d) Die Beschränkung der Erhebung des besonderen Kirchgeldes auf in glaubensverschiedener Ehe lebende Kirchenmitglieder 153

e) Die Beschränkung auf Einkommen über DM 48.ooo,-- 158

3. Der Berechnungsmaßstab 159

a) Lebensführungsaufwand 159

b) Die formellen Bedenken gegen die Heranziehung des gemeinsamen Einkommens 161

c) Das gemeinsame Einkommen als Maßstab der Besteuerung 163

d) Die Tabelle 165

e) Ergebnis 165

Z u s a m m e n f a s s u n g 168

ANHANG I (unveröffentlichte Entscheidungen)

ANHANG II (Konkordanzenverzeichnis der BVerfG-Entsch.)

Literaturverzeichnis

Alexander, Hermann	Die Erhebung von Kultusumlagen in der Pfalz, in: Blätter für administrative Praxis, Band 45 (1895), 321.
Assmann, Gerhard	Die Urteile des BVerfG v.14.12.65 in Kirchensteuerfragen, in: Finanzrundschau 1966, 114.
Barth, Kuno	Der kirchensteuerliche Halbteilungsgrundsatz bei gemischten Ehen und Haushaltsbesteuerung, in: Deutsches Verwaltungsblatt 1965, 421.
ders.	Die Kirchensteuer in glaubensverschiedenen Ehen - Gibt es eine sogen. negative religiöse Finanzierungsfreiheit als Bestandteil des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG?, in: Steuer und Wirtschaft 1965, Sp. 137.
ders.	Zur Haftung für die Steuerschuld des Ehegatten, vor allem bei der Kirchensteuer und Kirchenlohnsteuer, in: Der Betrieb 1965, 905 und 947.
Beitzke, Günther	Familienrecht, 16. Aufl., München 1972.
Bettermann, Karl-August	Rechtsgleichheit und Ermessensfreiheit? in: Der Staat 1962, 79.
Blümich, Walter - Falk, Ludwig	Einkommensteuergesetz, 10. Aufl., München 1972.
Böhlig, Gerd	System und Probleme des Kirchensteuerrechts, Diss.jur., Göttingen 1964.
Boehmer, Gustav	Einführung in das bürgerliche Recht, 2. Aufl., Tübingen 1965.
Bogs, Harald	Die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen, Berlin 1966.
Bühler, Ottmar - Strickrodt, Georg	Steuerrecht, Bd. I, 1. Halbbd., 3.Auflage, Wiesbaden 1959.
Clauss,	Kirchensteuer, in: Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 12, 1081 und 1119.
Crisolli, R. - Schultz, M.	Verwaltungsordnung für das kirchliche Vermögen in den östlichen Provinzen der Preußischen Landeskirche, Berlin 1904.

Dölle, Hans	Familienrecht, Bd. I, Karlsruhe 1964.
Dreysel, Helmut	Das Problem der kirchlichen Ehegattenbesteuerung, in: Deutsches Verwaltungsblatt 1962, 237.
ders.	Anmerkung zu BFH vom 17.8.1962 - VI 29o/56 U - in: Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht, Bd. 9, 426.
Ebers, G.J.	Anmerkung zu PrOVG vom 2.1o.1928 - VIII A 11/28 - in: Juristische Wochenschrift 1929, 1823.
Ehmke, Horst	Prinzipien der Verfassungsinterpretation, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer (VVDStRL), Bd. 2o (1963), 53.
Eichmann, Eduard	Lehrbuch des Kirchenrechts, neu bearb. und herausgegeben von Klaus Mörsdorf, Bd. II, 1o. Aufl. und 11. Aufl., München 1961 und 1964, zit. Eichmann-Mörsdorf, KirchenR II.
Engelhardt, Hanns	Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 1968.
Esser, Josef	Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, Frankfurt a.M. 197o.
Fischer, Erwin	Trennung von Staat und Kirche (Die Gefährdung der Religionsfreiheit in der Bundesrepublik), 1. und 2. Aufl., München/Berlin 1964 und 1971.
Flatten, Heinrich	Fort mit der Kirchensteuer?, Köln 1964.
Forsthoff, Ernst	Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, 1o. Aufl., München 1973.
Frank,	Kirchengemeindesteuern in den älteren Provinzen Preußens, in: Verwaltungsarchiv Bd. 8 (19oo), 558.
Freudling, Fritz	Gesetz über die Erhebung von Kirchensteuern vom 1.12.1941 (Bayer. GVBl. S. 169), Kommentar, Berlin 1942.
Freyer, Clemens-Carl	Der Staat und die Kirchensteuer in Deutschland, in: Archiv für Katholisches Kirchenrecht Bd. 87 (19o7), 4o7.
Fröhder, Walter	Kirchgeld in glaubensverschiedener Ehe, in: Frankfurter Allgemeine (FAZ), Jahrgang 1968, Nr. 14 vom 17.1., S. 2.

Gefaeller, Heinz	Die Kirchensteuer seit 1945, in: Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht Bd. 1 (1951), 8o und 382.
Gernhuber, Joachim	Lehrbuch des Familienrechts, 2. Aufl., München 1971.
Giese, Friedrich	Deutsches Kirchensteuerrecht, Stuttgart 191o.
Goette, Wulf	Gesamtschuldbegriff und Regreßproblem, Bonner Rechtswissenschaftliche Abhandlungen Bd. 1o4, Bonn 1974.
Grass, Adolf	Die Ehegattenbesteuerung, herausgegeben von Conrad Böttcher, Stuttgart 1957 (zit. Grass-Böttcher).
Grundmann, Siegfried	Die Rechtssprechung des Bundesverfassungsgerichts in Kirchensteuersachen und das Staatskirchenrecht, in: Juristen-Zeitung 1967, 193.
Hamann, Andreas	Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949, Ein Kommentar, 2. Aufl., Berlin 196o und 3. Aufl. (fortgeführt von Helmut Lenz), Berlin 197o (zit. Hamann-Lenz).
Hartmann, Bernhard	Verfassungsrechtliche Problematik der Kirchensteuer bei glaubensverschiedenen Ehen, in: Der Betrieb 1973, 347.
Hartz,	Bundesverfassungsgericht und Kirchensteuer, in: Der Betrieb 1966, 6.
Herrmann - Heuer	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln-Marienburg 1975.
Hesse, Konrad	Die Entwicklung des Staatskirchenrechts seit 1945, in: Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart n.F. Bd. 1o (1961), 3.
ders.	Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 7. Auflage, Karlsruhe 1974.
ders.	Grundrechtsbindung der Kirchen, in: Festschrift für Werner Weber, Berlin 1974, S. 449.
Hoffacker, Paul	Ehe im Hinblick, Zu den Urteilen des Bundesverfassungsgerichts in Kirchensteuersachen, in: Politisch-Soziale Korrespondenz, XV. Jahrg. (1966), Nr. 7, S. 8.

Hofmann, Johannes	Die Mitwirkung der Arbeitgeber bei der Erhebung der Kirchensteuer, Zur Frage ihrer Verfassungsmäßigkeit, Diss.jur. Freiburg/Br. 1973.
Hollerbach, Alexander	Das Staatskirchenrecht in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Archiv des öffentlichen Rechts Bd. 92 (1967), 99,(auch in Staat und Kirchen in der Bundesrepublik, Staatskirchenrechtliche Aufsätze 195o-1967, herausgegeben von H. Quaritsch und H. Weber, Berlin 1967, S. 1o4 abgedruckt).
ders.	Die Kirchen unter dem Grundgesetz, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer (VVDStRL), Bd. 26 (1968), 57.
Hübschmann - Hepp - Spitaler	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Stand Februar 1974, Köln.
Jayme, Erik	Die Familie im Recht der unerlaubten Handlungen, Berlin 1971.
Judeich, Walter - Felix, Günther	Steueranpassungsgesetz (Kommentar), Düsseldorf (fortlaufend).
Jurina, Josef	Der Rechtsstatus der Kirchen und Religionsgemeinschaften im Bereich ihrer eigenen Angelegenheiten, Schriften zum öffentlichen Recht, Bd. 18o, Berlin 1972.
Kapfer, Hans (Herausgeber)	Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch - Kommentar, 29. Aufl., Wien 1972.
Karg, Theodor	Anmerkung zu BayVGH vom 2.12.1957 (ZevKR 7, 1oo), in: Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht Bd. 7 (1958) 1o2.
ders.	Kirchensteuerrecht in der Evang.-Luth. Kirche in Bayern, 2. Aufl., München 1969.
Kastenbauer, Friedrich	Die Grundlagen des Besteuerungsrechts der Kirchen in der Bundesrepublik Deutschland, Diss.jur. Marburg 1967.
Kewenig, Wilhelm	Das Grundgesetz und die staatliche Förderung der Religionsgemeinschaften, in: Essener Gespräche Bd. 6 (1972), 9.
Klein, Friedrich	Bundesverfassungsgericht und Ehegattenbesteuerung, in: Finanz-Archiv n.F. Bd. 18 (1957/58), 236.

Koch, Karl	Die Einschränkung der gesamtschuldnerischen Haftung durch das Steuerreformgesetz 1958, in: Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A 1958, 255.
ders.	Die Aufteilungsverordnung zu § 7 Abs. 3 StAnpG, in: Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A 1963, 357.
Koch, Walter	Die Haftung des Ehemanns für die Kirchensteuer der Ehefrau nach preußischem Recht, in: Deutsches Steuerblatt 1932, 619 und 693.
Kriele, Martin	Theorie der Rechtsgewinnung, entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation, Schriften zum öffentlichen Recht Bd. 41, Berlin 1967.
Krumstroh, Walter	Das kirchliche Besteuerungsrecht von Mischehen nach den preußischen Kirchensteuergesetzen, Diss.jur. Göttingen 193o.
Künne, Karl	Zur Haftung des Ehemannes für die Kirchensteuerschuld der Ehefrau, in: Der Betrieb 1965, 1835.
Lademann - Lenski - Brockhoff	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart (fortlaufend).
Lehmann, Jürgen	Die kleinen Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts im heutigen Staatskirchenrecht, Diss.jur. Frankfurt a.M. 1959.
Leibholz - Rinck	Grundgesetz, Kommentar, 4. Auflage, Köln 1971.
Liermann, Hans	Rechtsgutachten vom 14.11.1957, als Manuskript gedruckt und in Der Jurist und die Kirche, ausgewählte kirchensteuerrechtliche Aufsätze und Rechtsgutachten von Hans Liermann, Jus ecclesiasticum Bd. 17, München 1973, 395.
ders.	Rechtsgutachten vom 19.4.1965 (über das Verhältnis von individuellem Persönlichkeitsrecht (Art.1,2,4 GG) und verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechtsstellung der Kirchen im Hinblick auf die kirchliche Besteuerung von Ehegatten in konfessions- und glaubensverschiedenen Ehen), als Manuskript abgedruckt.
Link, Christoph	Neuere Entwicklungen und Probleme des Staatskirchenrechts in Deutschland, in: Rechts- und Staatswissenschaftliche Veröffentlichungen der Görresgesellschaft n.F. Heft.1o, Paderborn 1973, S. 25.

Listl, Joseph	Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland, Staatskirchenrechtliche Abhandlungen Bd.1,Berlin 1971.
ders.	Anmerkung zu OVG Hamburg vom 26.8.1974 in:Neue Juristische Wochenschrift 1975, 19oo.
Littmann, Eberhard	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 11. Aufl., Stuttgart 1975.
Littmann, Konrad	Kritische Marginalien zur Kontroverse Individuelle Veranlagung oder Haushaltsbesteuerung, in: Finanz-Archiv n.F. Bd. 27 (1968), 174.
Löhr, Walter	Die Bedeutung der Kirchensteuer-Urteile des Bundesverfassungsgerichts v.14. Dezember 1965 für das Kirchensteuerrecht und die kirchliche Finanzwirtschaft, in: Verhandlungen der Landessynode der Evangelischen Landeskirche in Baden, ordentliche Tagung vom April 1966, Anlage 3, S. 16.
Maass, Wolfgang	Die Kirchensteuerpflicht des Ehegatten in gemischter Ehe nach preußischem Recht, Diss.jur. Leipzig 1914.
Majewski, Otto	Auslegung der Grundrechte durch einfaches Gesetzesrecht, Berlin 1971.
von Mangoldt - Klein	Das Bonner Grundgesetz, Bd. I, 2. Aufl.
Marré, Heiner	Zum Wesen des gegenwärtigen kirchlichen Besteuerungsrechts, in: Gedächtnisschrift für Hans Peters 1967. S. 3o2.
ders.	Das kirchliche Besteuerungsrecht, in: Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland, 2. Bd., Berlin 1975, S. 5.
ders. - Hoffacker, Paul	Das Kirchensteuergesetz im Land Nordrhein-Westfalen, Kommentar, Münster 1969.
Maunz - Dürig - Herzog	Kommentar zum Grundgesetz, München (fortlaufend).
Meyer, Christian	Zur Kirchensteuer bei glaubensverschiedenen Ehen, in: Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht Bd. 14 (1968/69), 152.
ders.	Bemerkungen zur Akzessorietät der Kirchensteuer, in: Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht Bd.16 (1971),291.

Meyer-Arndt, L.	Der kirchensteuerrechtliche Halbteilungssatz in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Der Steuerberater, 1966, 138.
Michaelis, Ulrich	Die Güterstände in der Praxis, Diss.jur. Hamburg 1968.
Mikat, Paul	Kirchen- und Religionsgemeinschaften, in Bettermann-Nipperdey-Scheuner, Die Grundrechte, Bd. IV, 1, S. 111.
ders.	Grundfragen des Kirchensteuerrechts, in: Gedächtnisschrift für Hans Peters, Berlin 1967, S. 328.
Mosiek, Ulrich	Kirchliches Eherecht, 2. Aufl., Freiburg 1972.
Mußgnug, Reinhard	Der Dispens von gesetzlichen Vorschriften, Heidelberg 1964.
von Nell-Breuning	Besprechung der Monographie von Hanns Engelhardt (s.o.), in: Finanz-Archiv n.F. 3o (1971/72), 536.
Nuyken, Wessel	Das Staatskirchenrecht im Blick der Verfassung, in: Kirchliches Jahrbuch für die Evangelische Kirche in Deutschland 1965, Gütersloh 1967, S. 383.
Obermayer, Klaus	Erläuterungen zu Art. 14o GG in Bonner Kommentar, Hamburg 195o ff.
Ossenbühl, Fritz	Probleme und Wege der Verfassungsauslegung, in: Die öffentliche Verwaltung 1965 649.
Palandt	Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 34. Aufl., München 1975.
Papier, Hans-Jürgen	Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973.
Paulick, Heinz	Kirchensteuer und Grundgesetz, in: Staat und Gesellschaft, Festgabe für Günther Küchenhoff, Göttingen 1967, S. 155.
Peters, Hans	Rechtsgutachten zu der Frage der Kirchensteuerhaftung in glaubensverschiedenen Ehen vom 3o.7.1958, als Manuskript gedruckt.
Pirson, Dietrich	Kirchliches Recht in der weltlichen Rechtsordnung, in: Festschrift für Ruppel, Hannover 1968, S. 277.

Podlech, Adalbert	Gehalt und Funktionen des allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes Schriften zum öffentlichen Recht, Bd.144, Berlin 1971.
Rasenack, Christian	Zum Abzugsverfahren bei der Kirchenlohnsteuer, in: Der Betriebsberater (BB) 1968, 539.
Rudolph, Karl	Das besondere Kirchgeld bei glaubensverschiedenen Ehen in Hessen, in: Der Betriebsberater (BB) 1972, 491.
Rüfner, Wolfgang	Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Kirchensteuer, in: Neue Juristische Wochenschrift 1971, 15.
Rüthers, Bernd	Institutionelles Rechtsdenken im Wandel der Verfassungsepochen, Berlin 197o.
Säcker, Horst	Die Grundrechtsbindung der kirchlichen Gewalt, in: Deutsches Verwaltungsblatt 1969, 5.
Sälzer, Gerd	Aspekte verfassungsrechtlicher Problematik der Kircheneinkommensteuer, in: Neue Juristische Wochenschrift 197o, 169.
Scheuner, Ulrich	Auseinandersetzungen und Tendenzen im deutschen Staatskirchenrecht, in: Die öffentliche Verwaltung 1966, 145.
Schlaich, Klaus	Neutralität als verfassungsrechtliches Prinzip, Tübingen 1972.
Schlenzka, Hans Joachim	Zur Verfassungsmäßigkeit der kirchlichen Haushaltsbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung der glaubensverschiedenen Ehen, in: Deutsches Verwaltungsblatt 1961, 14.
Schmidt-Bleibtreu, Bruno	Die Zusammenveranlagung zur Kirchensteuer in konfessionsverschiedenen Ehen, in: Neue Juristische Wochenschrift 1966,13o4.
ders.	Neue Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Kirchensteuer, in: Deutsche Steuer-Zeitung 1966, 168.
Schnorr v.Carolsfeld,L.	Zum Normengrenzrecht auf dem Gebiet des Kirchenrechts, besonders der Kirchensteuern, in: Festschrift für Hans Liermann, Erlangen 1964, S. 221.
Schubert, Hans-Theodor	Rechtliche Grundlagen und Praxis der Kirchensteuerverwaltung in Niedersachsen, Hannover 1972.

XV.

Selmer, Peter — Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Schriften zum Wirtschaftsverfassungs- und Wirtschaftsverwaltungsrecht Bd. 3, Frankfurt a.M. 1972.

Seltmann, Holm G. — Probleme bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten zu Kirchensteuern, in: Neue Juristische Wochenschrift 1966, 2156.

Senf, Walter — Die Kirchen- und Synagogensteuer bei Mischehen in Preußen, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1929.

ders. — Anmerkung zu PrOVG vom 2.1o.1928 (PrOVGE 83, 18o) in: Juristische Wochenschrift 1929, 1823.

Seydel, Max — Bayerisches Staatsrecht Bd. 3, 2. Aufl., Würzburg 1896.

Soergel - Lange, Herm. — Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, Bd.5 1o. Aufl., Stuttgart 1971.

Spanner, Hans — Der Steuerbürger und das Bundesverfassungsgericht, Berlin 1967.

Spitaler, Armin — Der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts zur Ehegattenbesteuerung, in: Der Betriebsberater (BB) 1957, 268.

Stein, Erwin — Zur staatskirchenrechtlichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Juristen-Jahrbuch Bd. 8 (1967/68), 12o.

Strickrodt, Georg — Finanzausgleich, in: Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, Bd. 1, München 1972, S. 343.

Thieme, Werner — Der Finanzausgleich im Rundfunkwesen, in: Archiv des öffentlichen Rechts n.F. Bd.49, S. 38.

Tipke, Klaus — Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1974.

Tipke - Kruse — AO, Kommentar, 7. Aufl., 1975.

Tröger, Gerhard — Aktuelle Fragen des Kirchensteuerrechts in Bayern, in: Bayerisches Verwaltungsblatt 1968, 417.

Ule, — Die kirchliche Besteuerung Andersgläubiger in Schleswig-Holstein, in: Verwaltungsarchiv Bd. 42 (1937), 225.

Vogel, Klaus — Diskussionsbeitrag zum Thema: Die Kirchen unter dem Grundgesetz, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer (VVDStRL) Bd.27 (1968), 1o7.

Wach, Georg	Die Besteuerung Andersgläubiger durch die Religionsgesellschaften, Diss.jur. Erlangen 1934.
von Wand, Hermann	Die Gemeindeordnung für die Pfalz (Kommentar), 2. Aufl., Kirchheimbolanden 1894.
Weber, Hermann	Grundprobleme des Staatskirchenrechts, Berlin 197o.
ders.	Die Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts im System des Grundgesetzes, Schriften zum öffentlichen Recht Bd. 32, Berlin 1966.
ders.	Anmerkung zu BVerwG vom 15.12.1967 (BVerwGE 28, 345) in: Neue Juristische Wochenschrift 1968, 1345.
ders.	Anmerkung zu OVG Hamburg vom 2o.8.1974, in: Neue Juristische Wochenschrift 1975, 19oo.
Wennrich, Eberhard	Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln Bd. 36, 1963.
Winkler, Bruno	Die Reform des kirchlichen Steuerrechts in Preußen unter besonderer Berücksichtigung der Mischehen, in: Deutsche Zeitschrift für Kirchenrecht Bd. 14 (19o4), 3o3.
Würtenberger, Thomas jun.	Zur Interpretation von Art.4,9 und 14o GG i.V.m. Art. 137 WRV, in: Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht Bd. 18 (1973), 67.
Wüstendörfer, Hans	Zur Methode soziologischer Rechtsfindung Schriftenreihe zur Rechtssoziologie und Rechtstatsachenforschung Bd.23, Berlin 1971.

Einleitung

In allen Ländern der Bundesrepublik Deutschland werden Kirchensteuern aufgrund landesrechtlicher Vorschriften als Zuschläge zu der Einkommen- bzw. Lohnsteuer erhoben. Von der veranlagten oder einbehaltenen Einkommensteuer der Angehörigen der kirchensteuererhebenden Religionsgesellschaften wird die jeweilige Kirchensteuerschuld nach unterschiedlichen Hebesätzen (maximal 10%) berechnet (1). Dieses Zuschlagsprinzip stößt auf Schwierigkeiten, wenn eine kirchensteuerpflichtige Person zur Maßstabssteuer mit einer nicht bzw. nicht der gleichen Religionsgesellschaft gegenüber kirchensteuerpflichtigen Person zusammen veranlagt wird.

Bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Eheleuten und lohnsteuerpflichtigen Ehegatten mit gemeinsamem Lohnsteuerjahresausgleich, von denen einer aus seiner Kirche ausgetreten ist oder von vornherein einer anderen oder keiner Religionsgesellschaft angehört, die also in "konfessions- oder glaubensverschiedener Ehe" leben, ist eine Aufteilung des einheitlichen Maßstabsteuerbetrages erforderlich.

Seitdem das Bundesverfassungsgericht mit seinen Entscheidungen von 1965/66 (2) zu einigen Fragen

---

(1) Die aktuellen Hebesätze sind den jeweiligen Kirchensteuerbeschlüssen zu entnehmen, zB Berlin 1975-77 (kath. und ev. 9%) in BStBl. 1975 I 294; Bremen 1975 (kath. und ev. 8%) in BStBl. 1975 I 228; Nordrhein-Westfalen 1975 (alle Relig. 9%) in BStBl. 1975 II 57; Rheinland-Pfalz 1975 (alle Relig. 9%) in BStBl. 1975 I 74. Eine Zusammenstellung für 1975. NSt., Kirchensteuer, Sätze, Nr.480/101.

(2) Zusammenstellung dieser Entscheidungen nebst Konkordanzenverzeichnis s.Anhang II.

des Kirchensteuerrechts Stellung genommen hat und dabei unter anderem die damalige Besteuerung der glaubensverschiedenen Ehen nach dem Halbteilungssatz für verfassungwidrig erklärt hat, haben die gesetzgebenden Körperschaften aller Bundesländer gezwungenermaßen neue gesetzliche Vorschriften geschaffen (3).

---

(3) KiStG Baden-Württemberg v. 18.12.1969 (GBl. 197o, 1; BStBl. 197o I 2o8, zul.geändert 1o.12.1974 (GBl. 1974, 522);

KiStG Bayern v. 15.3.1967 (GVBl. 1967, 317; BStBl. 1967 II 178), zul. geändert 22.1o.1974 (GVBl. 1974, 551; BStBl. 1975 I 55);

KiStG Berlin v. 15.2.1967 (GVBl. 1967, 361; BStBl. 1967 II 85; StZBl. Bln. 1967, 189); zul. geändert 3o.1.1975 (GVBl.1975, 654); BStBl. 1975 I 397; StZBl. Bln. 1975, 685);

KiStG Bremen v. 18.12.1974 (GBl. 1974, 345; BStBl. 1975 I 172);

KiStG Hamburg v. 15.1o.1973 (GVBl. 1973 I 431; BStBl. 1974 I 347); zul. geändert 2.12.1974 (GVBl. 1974, 375; BStBl. 1975 I 171);

KiStG Hessen v. 25.9.1968 (GVBl. 1968 I 268); zuletzt geändert 4.9.1974 (GVBl. 1974 I 398);

KiStRG Niedersachsen v. 1o.2.1972 (GVBl. 1972, 1o9; BStBl. 1972 I 178); zul. geändert 18.12.1974 (GVBl. 1974, 558; BStBl. 1975 I 175);

KiStG Nordrhein-Westfalen idF v. 22.4.1975 (GVBl. 1975, 438);

KiStG Rheinland-Pfalz v. 24.2.1971 (GVBl. 1971, 59; BStBl. 1971 I 162); zul. geändert 3.12.1974 (GVBl. 1974, 577; BStBl. 1975 I 73);

KiStG Saarland v. 25.11.197o (ABl. 197o, 95o; BStBl. 1971 I 79); zul. geändert 6.11.1974 (ABl. 1974, 979; BStBl. 1975 I 72);

KiStG Schleswig-Holstein v. 15.3.1968 (GVOBl. 1968, 81; BStBl. 1968 I 727); zul. geändert 2o.1.1975 (GVOBl. 1975, 8; BStBl. 1975 I 297).

Durch die neuen Kirchensteuergesetze ist das Deutsche Kirchensteuerrecht in weiten Bereichen vereinheitlicht worden. Auch die Besteuerung der glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen hat dabei eine gewisse Vereinheitlichung erfahren. Nach wie vor bestehen auf diesem Gebiet jedoch Zweifelsfragen, vor allem auf verfassungsrechtlichem Gebiet (4), die nicht zuletzt durch scheinbar widersprüchliche Aussagen des Bundesverfassungsgerichts bestehen geblieben sind und bereits zu zahlreichen, teilweise voneinander abweichenden Gerichtsentscheidungen geführt haben.

---

(4) Die Notwendigkeit der Klärung verfassungsrechtlicher Fragen betonen ebenfalls: Engelhardt, Vorwort; Hartz DB 66 I, 6 (1o); Kewenig, Essener Gespräche Bd.6 (1972), 9 (11 f.); Rüfner, NJW 71, 15 (13); Nuyken, Jhrb. der EKD 1965, 389; Löhr, Verh. der Landessynode der Evangelischen Landeskirche in Baden 1966 - Anl.3, 25; Sälzer, NJW 7o, 169; Vogel, VVDStRL Bd.26 (1968), 151 f.; H.Weber, Grundprobleme, 61.
Die verfassungsrechtl. Probleme des Kirchensteuerrechts für geklärt halten: A.Hollerbach, VVDStRL Bd.26 (1968), 87 f. und Meyer, ZevKR 16 (1971), 292.

§ 1 DAS GELTENDE RECHT

1. BEGRIFFE

a) Konfessionsverschieden

Seit den bereits genannten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts von 1965/66 wird im deutschen Kirchensteuerrecht nicht mehr lediglich von "Mischehen" (5), "gemischten Ehen" (6) oder auch nur "glaubensverschiedenen Ehen" (7) gesprochen, sondern einheitlich wegen der unterschiedlichen kirchensteuerrechtlichen Behandlung zwischen glaubensverschiedenen und konfessionsverschiedenen Ehen unterschieden (8). Diese Begriffe finden sich auch in fast allen Kirchensteuergesetzen. Die dort anzutreffenden Definitionen sind allerdings nicht einheitlich.

---

(5) So zB Krumstroh, Diss.jur. 1930, passim; Böhlig, Diss.jur. 1964, 95 ff.; prOVGE 83, 180.

(6) § 5 pr.KiStG -kath- v. 14.7.1905 (Preußische Gesetzessammlung -GS- 1905, 281) u.a.m.

(7) Nach einem "Runderl. des RuPr.Min.d.Innern" v. 18.6.1937 (I B 3/235, RMBl. i.V., S.1011) durften kirchensteuerrechtl.Mischehen nur noch als "glaubensverschieden" bezeichnet werden. Als "Mischehen" durften nur noch völkisch gemischte Ehen bezeichnet werden (vgl. § 3 der VO v. 1.9.1941, RGBl. 1941 I 547).

(8) Wenn i.d. Literatur gelegentlich von "bekenntnisverschieden" statt von "konfessionsverschieden" gesprochen wird (zB Engelhardt, passim), so besteht sachlich kein Unterschied.

aa) Die unterschiedlichen gesetzlichen Definitionen der "konfessionsverschiedenen Ehe"

In einem Teil der Kirchensteuergesetze werden als "konfessionsverschieden" solche Ehen bezeichnet, in denen beide Ehegatten verschiedenen Religionsgesellschaften (Kirchen) (9) angehören, die Kirchensteuern e r h e b e n (1o).

Andere Kirchensteuergesetze nennen "konfessionsverschieden" die Ehen, in denen beide Eheleute verschiedene steuer - b e r e c h t i g t e n Religionsgesellschaften angehören (11).

In Hessen sind "konfessionsverschieden" nur Ehen, deren Partner verschiedenen Kirchen angehören (12). Diese Vorschrift gilt jedoch gem. § 16 des Kirchensteuergesetzes Hessen auch für Angehörige sonstiger Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, die "Kultussteuern als öffentliche Abgaben erheben", so daß die Rechtslage der ersten Gruppe entspricht.

---

(9) Verfasser schließt sich durchgängig der im deutschen Staatsrecht üblichen Terminologie an, nach der "Religionsgesellschaften" alle Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften sind, während "Kirchen" nur die beiden grossen Konfessionen und "Religionsgemeinschaften" nur die kleinen sog. Freikirchen und Sekten sind.

(1o) § 6 IV BaWü; Art.9 I Bay; § 7 II Nr.2 Nds.

(11) § 4 II Bln; § 6 III iVm. § 2 Bremen; § 6 I iVm. § 15 I NRW, § 7 I Saar.

(12) § 3 Nr.2 KiStG Hessen.

Diese Rechtslage findet sich trotz abweichenden Wortlauts auch in Rheinland-Pfalz (13), wo auf die Kirchensteuer-Pflichtigkeit der Ehegatten gegenüber verschiedenen Religionsgesellschaften abgestellt worden ist.

Nicht definiert wird die "konfessionsverschiedene" Ehe in den Kirchensteuergesetzen von Hamburg und Schleswig-Holstein. Hier entsprechen die Definitionen in aufeinander abgestimmten kirchlichen Ausfüllungsgesetzen der ersten Gruppe (14).

bb) Die Auswirkung der unterschiedlichen Definition

Der Unterschied zwischen der Rechts- und Sachlage in den Ländern, wo es auf die Kirchensteuererhebung ankommt, und denen, die auf die Kirchensteuerberechtigung abstellen, liegt darin, daß nach der zweiten Definition auch Ehen als "konfessionsverschieden" zu bezeichnen und zu behandeln wären, in denen ein Ehegatte einer zwar steuerberechtigten, nicht aber steuererhebenden Religionsgesellschaft angehört. Steuerberechtigt sind nach Art.14o GG iVm. Art.137 Abs.6 WRV nämlich alle Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind. Viele dieser insofern steuerberechtigten Religionsgesellschaften machen jedoch - teilweise von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich - von diesem Recht mangels ausreichender Mitglie-

(13) § 7 II RhPf.

(14) § 3 I KiStO ev. und kath. Hamburg idF v. 4.3.1974 (BStBl. 1974 I 347). Schl.-Holst. zB Abschn. III.3 Abs.1 KiStR 197o (ev.KG.und VOBl. 197o, 57) iVm. § 2 DVO zum KiStG v. 3.4.1968 (GVBl. 1968, 1oo).

derzahlen oder aus anderen Erwägungen keinen Gebrauch. Nach der Definition wären also auch Ehen als "konfessionsverschieden" einzuordnen, in denen kein oder nur ein Ehegatte kirchensteuerpflichtig ist.

Nach dem Wortlaut der Vorschriften müßten hier Eheleute, von denen einer kirchensteuerpflichtig ist, anders behandelt werden als Eheleute, von denen ebenfalls nur einer kirchensteuerpflichtig ist, weil der andere Ehegatte einer zwar kirchensteuerberechtigten, nicht aber kirchensteuererhebenden Religionsgesellschaft angehört.

In Bremen, Nordrhein-Westfalen und im Saarland müßte beispielsweise ein mit einem Altlutheraner verheirateter Katholik nach dem Halbteilungsprinzip besteuert werden, obwohl der Ehegatte nicht kirchensteuerpflichtig ist, weil die evangelisch-altlutherische Kirche zwar eine öffentlich-rechtliche Körperschaft ist, also kirchensteuerberechtigt ist, aber keine Kirchensteuern erhebt. In allen übrigen Bundesländern werden solche Ehen als "glaubensverschieden" eingestuft und daher nicht nach dem Halbteilungsprinzip besteuert.

cc) Die berichtigende Auslegung

In den genannten drei Bundesländern fehlte einer solchen Besteuerung die "innere Berechtigung"

(15). Es widerspräche dem Sinn der Vorschriften, die für konfessionsverschiedene Ehen die Anwendung des Halbteilungssatzes vorsehen, würde man die Vorschriften in dem dargestellten Sinn wörtlich verstehen. Hier ist vielmehr im Einklang mit den Entscheidungen der Finanzgerichte Münster und Baden-Württemberg (16) davon auszugehen, daß eine konfessionsverschiedene Ehe im kirchensteuerrechtlichen Sinn nur dann vorliegt, also die Rechtsfolgen nur dann eintreten, wenn beide Ehegatten verschiedenen kirchensteuererhebenden Religionsgesellschaften angehören, die in dem betreffenden Land auch Kirchensteuern erheben (16a).

Im Ergebnis kann der Rechtsbegriff der "konfessionsverschiedenen Ehe" also für das Kirchensteuerrecht aller Bundesländer einheitlich verwandt werden.

dd) Sonderfall Berlin

Eine Ausnahme davon bleibt allerdings im Berliner Kirchensteuerrecht bestehen. Hier ist die Anwendung des Halbteilungssatzes nicht nur an die konfessionsverschiedene Ehe geknüpft, die hier bei zwei steuer - b e r e c h t i g t e n

---

(15) FG Münster, EFG 1969, 556.

(16) FG Münster, EFG 1969, 556 und FG Baden-Württ., EFG 1971, 149 = KirchE 11, 406 (letztere zu § 12 des ausser Kraft getretenen badischen KiStG idF des Gesetzes Nr.410 v. 21.1.1952 - RegBl. 1952, 3). Die dagegen eingelegte Revision zum BFH führte wegen Erledigung der Hauptsache zu keiner Sachentscheidung des BFH, vgl. Vb. v. 8.2.1974 - VI R 36/71 (unv.).

(16a) So auch Clauss, NWB F. 12, 1121.

Religionsgesellschaften vorliegt, sondern darüber hinaus an die entsprechende Zustimmung der beteiligten Religionsgesellschaften (§ 4 Abs.2 KiStG). Diese Zustimmung ist zwar nur von tatsächlich kirchensteuererhebenden Religionsgesellschaften denkbar, so daß sich der unpräzise Wortlaut nicht auswirken kann. Die Zustimmung wird aber z.B. von der kirchensteuererhebenden jüdischen Gemeinde nicht erteilt (16b), so daß in Berlin der Begriff "konfessionsverschiedene Ehe" nicht automatisch mit der Rechtsfolge Halbteilungssatz verknüpft ist. Die Ausführungen über die konfessionsverschiedenen Ehen gelten daher für Berlin mit der Beschränkung auf katholisch-evangelisch konfessionsverschiedene Ehen.

Eine gleiche Beschränkung kann für Baden-Württemberg notwendig werden, wenn dort eine kirchensteuererhebende Religionsgesellschaft die notwendige Zustimmung zur Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen (§ 6 Abs.4 KiStG) einmal nicht erteilen sollte. Bisher wurde diese Zustimmung allerdings immer erteilt.

(16b) Vgl. § 8 II der StO der jüdischen Gde. zu Berlin v. 29.9.197o (StZBl. Bln. 197o, 1454); andererseits die Vereinbarung zwischen evang. und kath. Kirchenleitung v. 12.1.1968 (StZBl. Bln. 1968, 746).

b) Glaubensverschiedene Ehe

Eine "glaubensverschiedene" Ehe im kirchensteuerrechtlichen Sinn ist entsprechend der Definition der konfessionsverschiedenen Ehe eine solche, in der nur ein Ehegatte einer kirchensteuererhebenden Religionsgesellschaft angehört (17). Soweit die Kirchensteuergesetze im Wortlaut davon abweichen (18), so hat die anderslautende Definition auf die Rechtsfolge keinen Einfluß, weil die Kirchensteuer jedenfalls nur berechnet wird, wenn die (berechtigte) Religionsgesellschaft solche erhebt (19).

Die soeben dargestellte Unterscheidung des Kirchensteuerrechts zwischen konfessions- und glaubensverschiedenen Ehen ist demnach rein (kirchensteuer-)technischer Natur und völlig unabhängig von den kirchlich-theologischen Be-

---

(17) Vgl. KiStG Art.9 II Bay; § 5 I Hbg; § 3 Nr.2 Hess; § 7 II Nr.3 Nds; § 4 I Schl.-Holst.

(18) So KiStG § 4 III Bln; § 6 IV Bremen; § 7 I NRW, § 8 I Saar "steuerberechtigte R ...".

(19) In den KiStGen. von Baden-Württemberg und Rheinland-Pfalz ist die glaubensverschiedene Ehe nicht eigens aufgeführt, sie fällt hier unter die Personengemeinschaft mit einheitlicher Bemessungsgrundlage, sofern die Eheleute zur ESt. zusammen veranlagt werden (vgl. § 6 II BaWü und § 7 I Satz 2 RhPf).

griffen "Konfession" und "Glauben" und den daran anknüpfenden kirchenrechtlichen Unterscheidungen (2o).

So ist beispielsweise eine in Frankfurt/Main lebende jüdisch-katholische Ehe eine konfessionsverschiedene, weil hier sowohl die katholische Kirche als auch die jüdische Synagogengemeinde Kirchensteuern erheben. Zieht diese Familie aber in das Land Niedersachsen, so wird sie durch einfachen Wohnungswechsel - kirchensteuerrechtlich - zur glaubensverschiedenen Ehe, während sie kirchenrechtlich ihren Charakter nicht ändert (21). In Niedersachsen werden nämlich keine jüdischen Kirchensteuern erhoben (22).

(2o) Das kanonische Recht unterscheidet nach Can. 1o6o und 1o7o § 1 C.I.C. Bekenntnisverschiedenheit ("mixta religio"), wenn beide Ehegatten verschiedenen christl. Religionsgesellschaften angehören, und Religionsverschiedenheit ("disparitas cultus"), wenn ein Ehegatte der Kath. Kirche angehört und der andere ungetauft ist.
Vgl. bei Eichmann-Mörsdorf, Lehrb. des Kirchenrechts, Bd.II 1o.Aufl. S.171, 185.

(21) Es bleibt ein Fall der "disparitas cultus", vgl. Fn.2o.

(22) Vgl. das Beispiel bei Clauss, NWB, Fach 12, 1121; Fröhder, FAZ 196o Nr.14 S.2; Sälzer, NJW 7o, 169, Fn.13.

c) Ehe

Die Frage, ob eine Ehe besteht, wird im Kirchensteuerrecht ausschließlich nach staatlichem (bürgerlichem) Recht und nicht nach Kirchenrecht beurteilt (23). So ist beispielsweise ein in kirchenrechtlich ungültiger Ehe lebender Katholik, der nach staatlichem Recht aber verheiratet ist, kirchensteuerrechtlich als verheiratet zu behandeln und umgekehrt ein nach staatlichem Recht Geschiedener, kirchenrechtlich gleichwohl noch Verheirateter, kirchensteuerrechtlich als unverheiratet anzusehen.

d) Mitgliedschaft

Schließlich ist zur Klärung der im Kirchensteuerrecht verwandten Begriffe noch festzustellen, daß sich die Mitgliedschaft in einer Religionsgesellschaft (24) bezüglich des Erwerbs nach kirchlichem Recht (25), bezüglich des Verlusts (z.B. Kirchenaustritt) aber nur nach staatlichem Recht regelt (26). So bleibt beispielsweise

---

(23) BayVerfGHE nF 2o II, 14o; Pirson, Festschr. für Ruppel, S.296 mwN; vgl. schon Maass, Diss.jur. 1914 S.38.

(24) Die neuen KiStG sprechen einmütig von "Angehörigkeit", vgl. KiStG §§ 1 I, 3 I BaWü, Art.2 I Bay, § 2 I Bln, §§ 1, 4 I Bremen, § 2 I Hbg, § 1 Hessen, §§ 2 I, 3 I Nds, § 3 NRW, § 4 I RhPf, § 3 Saar. Lediglich § 1 I KiStG Schl.-Holst. spricht von "Gliedern".

(25) Ausdrücklich in Art.2 II KiStG Bay. geregelt. Vgl. sonst Begr. zu § 2 KiStG Bln, Drucks. Abgeordnetenhaus IV/1625, S.3, und BVerfGE 3o, 415 (422); BVerwGE 21, 33o; OVG Hbg, NJW 1975, 19oo.

(26) Vgl. ausdrücklich KiStG Art.2 III Bay, § 26 I Ba-Wü, § 4 III Bremen, § 2 III lit. c Hbg, § 5 II Ziff.3 Hessen, § 3 II Ziff.2 Nds, § 19 II NRW, § 4 III Ziff.3 RhPf.

ein Katholik, der aus der Kirche austritt, kirchenrechtlich solange Katholik, als er nicht einer anderen Religionsgemeinschaft oder der Evangelischen Kirche beitritt (27). Kirchensteuern braucht er gleichwohl nicht mehr zu zahlen (28).

2. DIE BERECHNUNG DER KIRCHENSTEUER VON DER EINKOMMENSTEUER IN GLAUBENS- UND KONFESSIONSVERSCHIEDENEN EHEN

Gegenstand der Darstellung und Untersuchung ist die einheitlich in allen Bundesländern erhobene Kirchensteuer von der Einkommensteuer (Lohnsteuer) (29) sowie das in Berlin, Hessen und Rheinland-Pfalz zusätzlich erhobene "besondere Kirchgeld in glaubensverschiedenen Ehen", das ebenfalls aufgrund der Einkommensteuer der Eheleute berechnet wird.

---

(27) Vgl. Can. 87, 1o6o C.I.C. und Eichmann-Mörsdorf, Kirchenrecht, Bd.II 1o.Aufl. S.171 f.; zu dem durchaus nicht einfachen Begriff des Mitglieds i.d. Evang.Kirche vgl. Engelhardt, 59 ff.

(28) Zu diesem "doppelten Rechtsverhältnis" vgl. OVG Hamburg, NJW 1975, 19oo, mit Anm. von Listl und Weber aaO, jeweils mit ausf.Nachweisen; Pirson, Festschr. für Ruppel, S.296; auch Freudling, BayKiStG 1941, S.35, mit Hinweis auf Rspr. des PrOVG.

(29) "Es verstößt weder gegen Art.2o GG noch gegen Art.1o5 Abs.2 Nr.2 GG, wenn die Kirchensteuer in Form eines Zuschlags zur ESt. erhoben wird." BFH v. 28.2.1969 VI R 163/67, BStBl. 1969 II 419 = BFHE 95, 31o (vgl. dazu die Anm. von Sälzer, NJW 7o, 169) und BVerfG-Beschl. v. 6.8.1969 - 2 BvR 349/69 (HFR 1969, S.514 u.b. Clauss, NWB, F.12, S.1119); BVerfGE 3o. 415; ebenso Selmer, Steuerinterventionismus, 1972, S.368 mwN.

Die daneben in den Kirchensteuergesetzen modellhaft vorgesehene Anknüpfung der Kirchensteuer an die Grundsteuer (3o) oder an die Vermögensteuer (31) wird von den Religionsgesellschaften nur noch ganz vereinzelt zur Erzielung von Einnahmen in Form von Landeskirchensteuern verwandt (32), so daß ihr Anteil am Gesamt-Kirchensteueraufkommen gering ist (33).

Weiterhin ist in den Kirchensteuergesetzen regelmäßig die Erhebung einer Pro-Kopf-Steuer vorgesehen. Diese wird unterschiedlich, entweder als zusätzlich zu zahlendes oder anrechenbares "Kirch-

---

(3o) Vgl. KiStG § 5 I Ziff.2, 3 BaWü; Art.1 II lit. a Bay; § 3 I lit. c Bln; § 2 I Ziff.2 Hessen; § 2 I Ziff.3 Nds; § 4 I Ziff.3 NRW, § 5 I Ziff.3 RhPf; § 4 I Ziff.3 Saar; § 3 I Ziff.3 Schl.-Holst.

(31) Vgl. KiStG § 3 I lit. b Bln; § 2 I Ziff.3 Hessen; § 2 I Ziff.2 Nds; § 4 I Ziff.2 NRW; § 5 I Ziff.2 RhPf; § 4 I Ziff.2 Saar; § 3 I Ziff.2 Schl.-Holst.

(32) Das hamburgische und das bremische KiStG lassen ausdrücklich nur noch die ESt. als Maßstabsteuer f.d. Kirchensteuer zu (vgl. §§ 3 I lit. a Hamburg, 5 I Nr.1 Bremen).

(33) Der Anteil der Kirchensteuer als Zuschlag zur ESt. betrug 1971 99% des Gesamt-Kirchensteueraufkommens der beiden Großkirchen, vgl. Statist. Jhrb. f.d. BRD 1973, 58 ff. Einen Zuschlag zur Vermögensteuer erheben nur noch die jüdischen Synagogengemeinden Berlin und Frankfurt a.M. (vgl. Clauss, NWB, Fach 12, 1120). Zuschläge zu den Grundsteuern erheben nur noch finanzschwache Gemeinden, wie zB die jüd.Gde. Berlin (vgl. Bekanntmachungen v. 29.9.1970 in StZBl. Bln. 1970, 1484 f.).

geld" nach festen oder gestaffelten Beträgen (34) oder als anrechenbare Mindestkirchensteuer (35) erhoben. Diese Bagatellsteuern können nicht nur wegen ihrer geringen Bedeutung, sondern mangels besonderer Regelungen bei der Besteuerung der glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen ausser acht gelassen werden. Sie knüpfen nicht an Maßstäbe an, deren Höhe die Steuerpflichtigen durch Wahl der Veranlagungsform (Steuerklasse) beeinflussen können, oder an solche, bei denen die Zusammenveranlagung keine tarifliche Auswirkung hat (Vermögensteuer), oder sie werden überhaupt unabhängig von einer staatlichen Maßstabsteuer erhoben.

Die Höhe der von verheirateten Kirchensteuerpflichtigen zu zahlenden Kirchensteuern von der Einkommensteuer (Lohnsteuer) ergibt sich im Grundsatz aus der Multiplikation des jeweiligen Hebesatzes mit der gemeinsamen oder getrennten Maßstabsteuerschuld. Vor der Multiplikation mit dem entsprechenden Hebesatz müssen seit dem 1.1.1975 von der Maßstabsteuerschuld wegen der dort nicht mehr berücksichtigten Kinderfreibeträge nach § 51a EStG die ausgezahlten Kindergelder abgezogen werden.

---

(34) Vgl. KiStG Art.2o ff. Bay (nur als OrtsKiSt.); § 5 I Ziff.4 BaWü; § 5 I Nr.2 Bremen; § 3 I lit. d und II 1.Alt. Bln; § 3 I lt. b Hbg; § 2 I Nr.4, IV Hessen; § 2 I Nr.4 Nds; § 4 I Ziff.4 NRW; § 5 I Ziff.4, V RhPf; § 4 I Ziff.5 Saar; § 3 I Ziff.5 Schl.-Holst.

(35) Vgl. KiStG § 3 III S.3 Hbg; § 2 IV Nds; § 5 III RhPf; § 4 I Ziff.4 Saar; § 3 II Schl.-Holst; vgl. die Zusammenstellung in NSt, Kirchensteuer, Sätze, Nr.48o/1o1.

Dabei wird bei zusammenveranlagten Eheleuten von der gemeinsamen Einkommensteuerschuld der volle Betrag und bei getrennt veranlagten Eheleuten je der halbe Betrag abgezogen. Entsprechende Kürzungsbeträge werden bei der Berechnung der Kirchenlohnsteuer abgesetzt, das heißt bei den Steuerklassen II und III der volle und bei der Steuerklasse IV der halbe Kürzungsbetrag.

Nach diesem System ist die Berechnung der gemeinsamen oder getrennten Kirchensteuer im Falle der konfessionsgleichen Ehe immer, im Falle der konfessions- oder glaubensverschiedenen Ehen bei getrennter Veranlagung und beim laufenden Lohnsteuerabzug in glaubensverschiedenen Ehen problemlos. Diese Fälle sind auch in den Kirchensteuergesetzen nicht gesondert geregelt.

BEISPIEL 1: Konfessionsverschiedene Eheleute mit 3 Kindern, die getrennt veranlagt werden;
das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs.5 EStG) des Ehemannes beträgt 45.ooo DM, der Ehefrau 5.ooo DM;
der Abzugsbetrag nach § 51a Satz 1 EStG beträgt bei 3 Kindern 2.88o DM;
der Kirchensteuerhebesatz beträgt für beide Ehegatten 9%.

a) Kirchensteuer Ehemann:
(45.ooo DM zu versteuerndes Einkommen)

ESt-Schuld (nach Grundtabelle)		14.83o,-- DM
§ 51a Satz 2	./.	1.44o,-- DM
Maßstab für die Kirchensteuer		13.39o,-- DM
Kirchensteuer		1.2o5,1o DM

b) Kirchensteuer Ehefrau:
(5.000 DM zu versteuerndes Einkommen)

ESt-Schuld (nach Grundtabelle)		435,-- DM
§ 51a Satz 2	./.	1.440,-- DM
Maßstab für die Kirchensteuer		-0- DM
Kirchensteuer		-0- DM

BEISPIEL 2: Lohnsteuerabzug bei einem Kirchensteuerpflichtigen, der in glaubensverschiedener Ehe lebt und 2 Kinder hat (Lohnsteuerklasse III/2).

(1.800 DM Monatsverdienst)

Lohnsteuer (Klasse III/2)		194,60 DM
§ 51a Satz 1	./.	120,-- DM
Meßbetrag für Kirchensteuer		74,60 DM
Kirchensteuer (9%)		6,71 DM

Von dieser unproblematischen Berechnungsweise abweichende besondere Berechnungsarten sind in allen Kirchensteuergesetzen für den Fall der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer sowie für den laufenden Lohnsteuerabzug und den gemeinsamen Lohnsteuerjahresausgleich vorgesehen (36).

---

(36) Lediglich in Hamburg und Schleswig-Holstein lassen die KiStGe die Besteuerung der konfessionsverschiedenen Ehen offen. Hier entspricht die Besteuerungspraxis der der übrigen Ländergesetze, so dass die Untersuchung entsprechend gilt.

a) Konfessionsverschiedene Ehe

In konfessionsverschiedenen Ehen wird in den genannten Fällen der sogenannte Halbteilungsgrundsatz angewandt (37).

Dieser Grundsatz besagt, daß im Falle der Einkommensteuer-Veranlagung jedem der Ehegatten bzw. jeder beteiligten Religionsgesellschaft die Hälfte der von der gemeinsamen Einkommensteuerschuld zu berechnenden Kirchensteuer zugerechnet wird und im Falle des Lohnsteuer-Abzugs jeder beteiligten Religionsgesellschaft die Hälfte der einzubehaltenden Kirchenlohnsteuer zufließt.

Zur Errechnung der Kirchensteuer wird in der Regel die gemeinsame Einkommensteuer halbiert und auf jede Hälfte der volle Kirchensteuer-Hebesatz der entsprechenden Religionsgesellschaft angewandt.

BEISPIEL 3: Das Ehepaar aus Beispiel 1 wählt Zusammenveranlagung; Hebesätze Evangelische Kirche 9%, Katholische Kirche 8%.

(5o.ooo DM gemeinsames zu versteuerndes Einkommen)

ESt (Splittingtabelle)	11.992,-- DM
§ 51a	./. 2.88o,-- DM
Maßstab für Kirchensteuer	9.112,-- DM
Kirchensteuer ev.	41o,o4 DM
Kirchensteuer kath.	364,48 DM

(37) Vgl. im einzelnen: KiStG §§ 6 IV, 19 III und V BaWü; Art.9 I Nr.2, 13 III Bay; § 4 II Bln; § 6 III Nr.2, V Bremen; § 3 Nr.2a Hessen; § 7 II Nr.2b Nds; § 6 I Nr.1 NRW; § 7 II Nr.1 RhPf; § 7 I Nr.2 Saar; ebenso § 3 I a, c KiStO ev. und kath. Hamburg und KiStR 197o Schleswig-Holstein v. 6.3.197o (KGuVBl. 197o, 57), dort Ziff.II 3 Abs.3 und V 3c.

In Berlin wird der Kirchensteuerzuschlag in diesen Fällen zunächst so errechnet, als ob beide Ehegatten der gleichen Religionsgesellschaft angehören. Der Betrag wird dann auf die Ehegatten bzw. die Kirchen hälftig aufgeteilt (§ 4 Abs.2 KiStG). Diese Berechnungsart ist nur anwendbar, wenn die beteiligten Religionsgesellschaften den gleichen Hebesatz haben.

Beim laufenden Lohnsteuerabzug und beim gemeinsamen Lohnsteuerjahresausgleich wird entsprechend verfahren. Das bedeutet, daß von der einbehaltenen Kirchensteuer eines in konfessionsverschiedener Ehe lebenden Arbeitnehmers der halbe Betrag der Kirche des Ehegatten zufließt.

In einigen norddeutschen Bundesländern (zum Beispiel: Schleswig-Holstein, Niedersachsen und Berlin) bilden die Religionsgesellschaften bezüglich der Kirchenlohnsteuer Gemeinschaften. Hier fließen dann ohnehin alle Kirchenlohnsteuerbeträge in einen Topf, aus dem die beteiligten Religionsgesellschaften dann nach einem zwischen ihnen ausgehandelten Vom-Hundert-Satz ihren Anteil erhalten. Die Angabe der Konfession der Ehegatten auf der Lohnsteuerkarte hat hier also nur statistische Bedeutung.

Eine besondere Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen enthält das Kirchensteuergesetz Baden-Württembergs (§ 19 Abs.5) für den Fall, daß die Kirchensteuern durch die Finanzbehörden verwaltet werden: die Hebesätze der beteiligten Religionsgesellschaften müssen gleich sein. Die-

se besondere Voraussetzung wurde bisher immer eingehalten, so daß die zur Einkommensteuer veranlagten konfessionsverschiedenen Ehen in allen Bundesländern einheitlich nach dem Halbteilungsgrundsatz besteuert werden.

b) Glaubensverschiedene Ehe

Als Folge der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Hamburgischen Kirchensteuerordnung (38), in der das Gericht die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes im Fall der glaubensverschiedenen Ehe für verfassungswidrig erklärte, ist einheitlich in allen Bundesländern die Kirchensteuerberechnung von der Einkommensteuer aufgrund des individuellen Anteils des Ehegatten an der gemeinsamen Einkommensteuerschuld eingeführt worden (39).

Dabei ist zur Berechnung des auf den kirchensteuerpflichtigen Ehegatten entfallenden Anteils an der gemeinsamen Einkommensteuerschuld diese im Verhältnis der Einkommensteuerbeträge aufzuteilen, die sich bei Anwendung der Grundtabelle des Einkommensteuergesetzes auf die Einkünfte (§ 2 Abs.3 EStG) eines jeden Ehegatten ergeben würden (4o).

---

(38) BVerfGE 19, 268.

(39) KiStG § 19 IV BaWü; Art.9 II Nr.2 Bay; § 4 III Bln; § 6 IV Nr.2 Bremen; § 5 II Hbg; § 3 Nr.3a Hessen; § 7 II Ziff.3b Nds; § 7 II NRW; § 7 I Satz 2 RhPf; § 8 I Nr.2 Saar; § 4 I Nr.2 Schl.-Holst.

(4o) Vgl. die Vorschriften in Fn.39. Die Berechnung ergibt sich für Schleswig-Holstein aus § 3 Abs.4 KiStO (s. Fn.14) iVm. § 12 Nr.2 KiStG.

BEISPIEL 4:

Ehemann

Gewinn aus Gewerbebetrieb	2o.ooo,-- DM

Ehefrau

Einkünfte aus Vermietung	7.ooo,-- DM
Sonderausgaben (beide Ehegatten)	3.ooo,-- DM
außergewöhnliche Belastung (die Ehegatten haben 1 Kind, die Ehefrau ist Kirchenmitglied)	2.ooo,-- DM

Berechnung der gemeinsamen Einkommensteuer:

Gesamtbetrag der Einkünfte		27.ooo,-- DM
Sonderausgaben	./.	3.ooo,-- DM
außergewöhnliche Belastung	./.	2.ooo,-- DM
zu versteuerndes Einkommen		22.ooo,-- DM
Einkommensteuer (Splittingtabelle)		3.51o,-- DM

Berechnung der Kirchensteuer für die Ehefrau:

	Mann	Frau
Gewerbebetrieb	2o.ooo,-- DM	
Vermietung		7.ooo,-- DM
Summe d.Einkünfte	2o.ooo,-- DM	7.ooo,-- DM
fiktive Steuer (Grundtabelle)	4.159,-- DM	877,-- DM
zusammen	5.o36,-- DM	

Auf die Ehefrau entfallende anteilige, um den Abzugsbetrag nach § 51a EStG gekürzte gemeinsame Einkommensteuer:

$$\frac{(3.510 - 600) \times 877}{5.036} = 506{,}76 \text{ DM}$$

Kirchensteuer Ehefrau (9%) 45,60 DM

Es gilt also die allgemeine Formel (41):

$$KiSt\ (Z) = k \cdot fESt\ (M) \cdot \frac{ESt\ (M+N) - KFB}{fESt\ (M) + fESt\ (N)}$$

Kirchensteuer bei Zusammenveranlagung	KiSt (Z)
Hebesatz	k
Kinderfreibetrag (§ 51a EStG)	KFB
fiktive Einkommensteuer Kirchenmitglied	fESt (M)
fiktive Einkommensteuer Nichtmitglied	fESt (N)
gemeinsame Einkommensteuer nach dem Splittingtarif	ESt (M+N)

In dem besonderen Fall, daß der kirchensteuerpflichtige Ehegatte positive Einkünfte hat, die bei getrennter Veranlagung zur Einkommensteuer zu einer Steuerschuld führen würden, die aber bei der Zusammenveranlagung durch negative Einkünfte des Ehegatten zu einer Einkommensteuerschuld "0" führen, beträgt also auch die Kirchen-

(41) Vgl. Hartmann, DB 1973, 347, für das alte Einkommensteuerrecht.

steuerschuld dieses Ehegatten "O" (42). Die Kirchensteuer kann sich durch die fiktive getrennte Veranlagung ("Schattenveranlagung" (43)) also nicht gegenüber konfessionsgleichen oder -verschiedenen Ehen mit derselben gemeinsamen Einkommensteuerschuld erhöhen.

Kirchenlohnsteuer wird in der glaubensverschiedenen Ehe entsprechend nur beim kirchensteuerpflichtigen Ehegatten von dessen Lohnsteuerschuld berechnet und einbehalten.

3. HAFTUNG DER EHEGATTEN IN KONFESSIONSVERSCHIEDENEN EHEN

a) Kirchensteuer von der Einkommensteuer

aa) Anwendbarkeit des § 7 III StAnpG im Kirchensteuerrecht

Zusammenveranlagte Personen haften gemäß § 7 Abs.2 StAnpG (44) gesamtschuldnerisch für die gesamte Steuerschuld. Die Kirchensteuergesetze verweisen durchweg auf die Bundesgesetze des allgemeinen Abgabenrechts (45).

---

(42) Vgl. VG Braunschweig, KirchE 9, 218 = ZevKR 14 (1968/69), 193, zum Übergangsrecht in Nds. nach 1965.

(43) Löhr, Verhandlungen, 21.

(44) Vom 16.10.1934 (RGBl. I 925); § 7 Abs. 2 StAnpG ab 1977 in § 44 Abs. 1 AO 1977 enthalten).

(45) KiStG § 21 I BaWü; Art.18 I Bay; § 7 Bln; § 7 I Bremen; § 8 S.2 Hbg; § 15 I Hessen; § 8 I NRW; § 11 III RhPf; § 11 I Saar; nach § 13 KiStG Schl.-Holst. ist das StAnpG ausdrücklich nicht anwendbar.

§ 7 Abs.2 StAnpG gilt somit grundsätzlich auch für die Kirchensteuer. Werden also Ehegatten zur Kirchensteuer zusammen veranlagt, so haften sie für die festgestellte Schuld gemeinsam.

bb) Zusammenveranlagung zur Kirchensteuer

Eine Zusammenveranlagung zur Kirchensteuer findet grundsätzlich nur statt, wenn die Eheleute auch zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden. Konfessionsgleiche Ehen werden in diesem Fall in allen Bundesländern zur Kirchensteuer zusammen veranlagt. Keine Zusammenveranlagung zur Kirchensteuer kann dagegen in Ehen durchgeführt werden, in denen nur ein Ehegatte kirchensteuerpflichtig ist (glaubensverschiedene Ehe).

Uneinheitlich ist die Veranlagungsform in konfessionsverschiedenen Ehen geregelt, wenn diese zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden.

cc) Veranlagungsform bei konfessionsverschiedenen Ehen

Einige Kirchensteuergesetze sehen in diesem Fall ausdrücklich nicht nur die Zusammenveranlagung, sondern auch die gesamtschuldnerische Haftung der konfessionsverschiedenen Eheleute vor (46). In Berlin (47) und Niedersachsen (48) ist die Zusam-

(46) KiStG § 6 IV BaWü; Art.1o Bay; § 6 VII Bremen; § 6 I NRW; § 7 II S.2 RhPf; § 7 II Saar.

(47) § 4 II KiStG, vgl. ausdrücklich amtl.Begründung (Drucks. IV/1625 Abg.Haus, S.4).

(48) § 8 I KiStRG.

menveranlagung zur Kirchensteuer dagegen ausdrücklich auf die konfessionsgleichen Ehen beschränkt, so daß in konfessionsverschiedenen Ehen jeder Ehegatte ausschließlich nur die Hälfte der "gemeinsamen" Kirchensteuer gegenüber seiner Religionsgesellschaft schuldet.

In Hamburg, Hessen und Schleswig-Holstein ist weder die Zusammenveranlagung noch die Haftung in konfessionsverschiedenen Ehen ausdrücklich geregelt. Sofern die Frage hier nicht in sonstigen kirchensteuerrechtlichen Vorschriften ausdrücklich anders geregelt wird, gilt wegen der Akzessorietät der Kirchensteuer die Zusammenveranlagung und damit die gesamtschuldnerische Haftung.

dd) Die analoge Anwendung des § 7 III S. 4-6 StAnpG

Soweit die konfessionsverschiedenen Eheleute also gesamtschuldnerisch für die Kirchensteuerschuld haften, schulden sie jeder die gesamte Kirchensteuerschuld gegenüber beiden Religionsgesellschaften. Die Religionsgesellschaften ihrerseits sind allerdings nur je zur Hälfte der Gesamtschuld Gläubiger.

Zur Abmilderung der gesamtschuldnerischen Haftung für die gemeinsame Einkommensteuer räumt § 7 III S. 4-6 StAnpG den Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, die Aufteilung der restlichen Steuerschuld im Vollstreckungsverfahren zu beantragen (48a).

(48a) Vgl. dazu Aufteilungs-VO v. 8.11.1963, BGBl. I 785 (§§ 268 ff. AO 1977).

Diese Aufteilungsvorschrift gilt für das Kirchensteuerrecht nur in Bremen (§ 6 Abs.7 KiStG) und Niedersachsen (§ 8 II KiStRG) ausdrücklich. Ob sie auch in den übrigen Ländern gilt, ist umstritten, weil sie nach ihrem Wortlaut nur für die veranlagte Einkommen- und Vermögensteuer anzuwenden ist.

Während sich eine Literaturmeinung streng an den Wortlaut hält und die Aufteilungsvorschrift im Kirchensteuerrecht nur für anwendbar hält, wenn das ausdrücklich in dem jeweiligen Kirchensteuergesetz vorgesehen ist (49), so wenden eine andere Meinung in der Literatur (5o) und das Finanzgericht in Nürnberg (51) die Vorschrift auch bei der zusammenveranlagten Kirchensteuer an.

Der lediglich mit dem Wortlaut der Vorschrift begründeten ablehnenden Ansicht kann nicht gefolgt werden. Weder aus den Gesetzesmaterialien noch aus dem Wortlaut der entsprechenden Vorschriften in den Kirchensteuergesetzen kann entnommen werden, daß die Gesetzgeber die Aufteilungsvorschrift ausdrücklich nicht in die Kirchensteuergesetze übernehmen wollten. Insofern ist also in den Kirchensteuergesetzen eine ausfüllungsbedürftige Lücke enthalten. Andererseits hat auch der Bundesgesetzgeber beim Erlaß der Aufteilungsvorschrift in § 7 III S. 4-6 StAnpG die Einschränkung auf die Einkommen- und Vermögensteuer nicht deswegen vorgesehen, weil er sie für andere Steu-

---

(49) Koch, DStZ A 1963, 357 und DStZ A 1958, 255 (256); Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO, § 7 StAnpG Anm.6b, und Barth, DB 1965, 9o5 (9o7).

(5o) Tipke-Kruse, AO, § 7 StAnpG Anm.5; Bopp in Judeich-Felix, StAnpG, § 7 Rdn.52; Böhlig, Diss. jur. 1964, 99.

(51) EFG 1972, 6o2 (6o3); BFHE 75, 584, hält die analoge Anwendung für möglich, lässt die Frage aber ausdrücklich offen.

erarten, insbesondere für Landessteuern ausdrücklich nicht anwendbar wissen wollte. Die Vorschrift verwirklicht vielmehr das Prinzip der Individualbesteuerung bei Steuern auf das Einkommen, zu denen vor allem die Einkommen- und Vermögensteuer zählen (51a).

Das Steueranpassungsgesetz ist zwar Bundesrecht, während die Kirchensteuergesetze zum Landesrecht gehören. Das steht jedoch einer analogen Anwendung formell nicht entgegen, weil das Steueranpassungsgesetz in allen "Landesgesetzen über die Anwendbarkeit des allgemeinen Abgabenrechts des Bundes" (52) für auf landesrechtliche Steuern anwend-

---

(51a) Zur Systematik vgl. Tipke, Steuerrecht, 2.Aufl. (1974) S.48 ff.

(52) Baden-Württemberg: Gesetz v. 27.6.1955 (GBl. S.1o2, BStBl. II 128), geändert durch Gesetz v. 2o.2.1962 (GBl. S.11, BStBl. II 96) sowie durch das GrEStG v. 2.8.1966 (GBl. S.165, BStBl. II 2oo) und das Kirchensteuergesetz v. 18.12.1969 (GBl. 197o S.1, BStBl. 197o I 2o8);

Bayern: Gesetz v. 12.6.1956 (BayBS III S.429, BStBl. II 1o2), geändert durch VwZG v. 3o.5.1961 (GVBl. S.148) und Gesetz v. 11.7.1962 (GVBl. S.1o3) sowie v. 23.12.1965 (GVBl. S.357);

Berlin: Gesetz idF v. 6.1.1966 (GVBl. S.9o);

Bremen: Gesetz v. 15.5.1962 (GBl. S.139, BStBl. II 168), geändert durch Gesetz v. 23.12.1965 (GBl. S.156, BStBl. 1966 II 97) und v. 22.3.1966 (GBl. S.59);

Hamburg: Gesetz v. 13.4.1962 (GVBl. I S.1o5, BStBl. II 1o8), geändert durch Gesetz v. 17.12.1965 (GVBl. I S.225, BStBl. 1966 II 44);

Hessen: Gesetz idF v. 17.6.1968 (GVBl. S.168);

Niedersachsen: Gesetz v. 21.2.1956 (GVBl. Sb I S.528, BStBl. II 43), geändert durch Gesetz v. 8.2.1962 (GVBl. S.25, BStBl. II 81) und v. 3o.12.1965 (GVBl. S.277, BStBl. 1966 II 67);

Nordrhein-Westfalen: Gesetz v. 4.1.1955 (GVBl. S.3, BStBl. II 29), geändert durch Gesetz v. 23.1.1962 (GVBl. S.58, BStBl. II 5o) und v. 1.2.1966 (GVBl. S.23, BStBl. II 69),

bar erklärt worden ist. Damit sind auch die einzelnen Vorschriften dieser Bundesgesetze für das Landesrecht grundsätzlich analogiefähig.

Die gesamtschuldnerische Haftung im Einkommensteuerrecht ist der des Kirchensteuerrechts auch so ähnlich, daß eine rechtliche Gleichbehandlung und -bewertung angemessen ist.

Die entsprechende Anwendung der Aufteilungsvorschriften bei der Kirchensteuer wird im übrigen durch verfassungsrechtliche Überlegungen gestützt, wenn nicht sogar gefordert (53).

Sinn der Einführung der Aufteilungsmöglichkeit des § 7 III S. 4-6 StAnpG war, die Vorschrift der Verfassung anzupassen, d.h. vor allem dem Ehe-Benachteiligungsverbot des Art.6 I GG zu entsprechen. Der Gesetzgeber wollte die Gesamtschuld in den Fällen, in denen sie mit dem Bestand einer Ehe verknüpft war, "entschärfen", d.h. nicht gegen den Willen der Eheleute wirksam werden lassen (54).

Genau dieser Grund liegt aber auch bei der Kirchensteuer vor. Es würde möglicherweise gegen Art.6 I GG verstoßen, wenn die Anordnung der Gesamtschuld endgültig, d.h. ohne die auf Antrag vorzu-

---

Rheinland-Pfalz: Gesetz v. 3.12.1954 (GVBl. S.154, BStBl. 1955 II 3o), geändert durch Gesetz v. 26.4.1962 (GVBl. S.46, BStBl. II 119) und v. 16.12.1965 (GVBl. S.265, BStBl. 1966 II 49);

Saarland: Gesetz v. 7.11.1961 (Amtsbl. S.631, geändert durch Gesetz v. 16.12.1965 (Amtsbl. S.1o78);

Schleswig-Holstein. Gesetz v. 15.7.1955 (GVBl. S.139, BStBl. II 129), geändert durch Gesetz v. 13.12.1961 (GVBl. 1962 S.1, BStBl. 1962 II 24) und v. 2o.12.1965 (GVBl. S.189) sowie v. 15.3.1968 (GVBl. S.81, BStBl. I 727).

(53) Darauf verweist auch Döhlig, S.1o6.

(54) BT-Drucks. 26o III/1957; vgl. Tipke, SteuerR 2.Aufl. S.121.

nehmende Aufteilungsmöglichkeit, angeordnet worden wäre (55), weil dann an den Tatbestand Ehe eine belastende Rechtsfolge geknüpft sein würde.

Für zusammenveranlagte konfessionsverschiedene Eheleute gebietet darüber hinaus Art.4 Abs.1 GG ("negative religiöse Finanzierungsfreiheit"), daß die Ehegatten nicht mit endgültiger Wirkung Schuldner einer Religionsgesellschaft werden, der sie nicht angehören.

Die Aufteilungsmöglichkeit ist in diesen Fällen das "verfassungsrechtliche Minimum", die den Steuerpflichtigen zustehen muß. Inwieweit hier überhaupt die gesamtschuldnerische Haftung mit der Verfassung vereinbar ist, wird zu untersuchen sein.

§ 7 Abs.2 S.4-6 StAnpG ist im Kirchensteuerrecht also entsprechend anzuwenden, das gilt ab 1977 für §§ 268 ff. AO 1977.

b) Kirchenlohnsteuer

Der in konfessionsverschiedener Ehe lebende Arbeitnehmer haftet wie bei der Lohnsteuer auch für die Einbehaltung der Kirchenlohnsteuer als Schuldner (vgl. § 46 Abs.1 LoStDV) in voller Höhe, also auch für den Anteil, der der Religionsgesellschaft des Ehegatten zufließt.

4. DAS BESONDERE KIRCHGELD IN GLAUBENSVERSCHIEDENEN EHEN

Die Kirchensteuergesetze dreier Länder sehen über die bundesweit einheitlich vorhandenen Sonderre-

(55) So BVerfGE 12, 151 (174) für die rückständigen Vermögensabgabe-Vierteljahresbeträge.

gelungen für die Berechnung der Kircheneinkommensteuer in glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen hinaus für in glaubensverschiedener Ehe lebende Kirchensteuerpflichtige eine besondere Besteuerungsart vor.

In den Ländern Berlin (56), Hessen (57) und Rheinland-Pfalz (58) kann und wird von diesen Kirchenmitgliedern ein "besonderes Kirchgeld" erhoben. Tritt also der verdienende Ehepartner aus seiner Kirche aus, während der einkommenslose (-schwache) darin verbleibt, so wird die Kirchensteuer (des verbleibenden Ehegatten) weiterhin vom gemeinsamen Einkommen berechnet - allerdings nach einem eigenen Tarif und nur zu Lasten des kirchensteuerpflichtigen Ehegatten (keine gesamtschuldnerische Haftung).

Das besondere Kirchgeld wird vom gemeinsamen Einkommen beider Ehegatten nach folgender Tabelle berechnet (59):

Stufe	gemeins.Einkommen (DM)	Kirchgeld (DM)
1	48.ooo - 59.999	24o
2	6o.ooo - 79.999	48o
3	8o.ooo - 99.999	72o
4	1oo.ooo - 149.999	996
5	15o.ooo - 199.999	15oo
6	2oo.ooo - 249.999	198o
7	25o.ooo - 299.999	252o
8	3oo.ooo - 399.999	36oo
9	4oo.ooo und mehr	48oo

---

(56) §§ 6 I b, II b, III KiStO kath; 4 I d, 8 I b, II b, III KiStO ev. iVm. § 3 I lit.d des KiStG.

(57) §§ 2 I Nr.5, 4 KiStG. (Das besondere Kirchgeld wird nicht in den evangelischen Kirchenkreisen Wetzlar und Braunfels erhoben, weil diese zu einer anderen Gliedkirche gehören, vgl. Rudolph, BB 1972, 492).

(58) § 5 I Nr.5 KiStG, § 2 II c KiStO ev. (v.7.1o.1971, Amtsbl.768) und Verwaltungsanordnung für die Finanzbehörden v. 17.9.1972 (GVBl. S.336).

(59) KiSt-Beschlüsse Berlin 1975-77 (BStBl. 1975 I 294) und RhPf. 1975 (BStBl. I 74).

Als "gemeinsames Einkommen" wurde dafür in Berlin (60) bis 1974 das Einkommen im Sinne des § 2 Abs.2 EStG herangezogen. In Hessen (61), Rheinland-Pfalz (62) und in Berlin 1975 (63) wird das Einkommen des § 32 EStG, d.h. das "zu versteuernde" Einkommen (nach Abzug der tariflichen Freibeträge) herangezogen. Ab 1975 ist davon der Kinderentlastungsbetrag nach § 51a EStG 1975 anteilig abzuziehen.

Das besondere Kirchgeld wird nur dann erhoben, wenn es die für das Kirchenmitglied zu berechnende Kircheneinkommensteuer übersteigt. Die beiden Besteuerungsarten gelten also alternativ, so daß sich die Besteuerung eines in glaubensverschiedener Ehe lebenden Kirchenmitgliedes aus folgender Formel ergibt (64):

KiSt (Z) = max. (KiSt (Z); bes.Kg.)

Als Kirchensteuer ist jeweils der höhere Betrag zu fordern, Kircheneinkommensteuer (KiSt (Z)) oder besonderes Kirchgeld (bes.Kg.).

Ein Unterschied zwischen den Bundesländern besteht darin, daß das besondere Kirchgeld in Berlin und Rheinland-Pfalz nur dann erhoben wird, wenn die Eheleute zur Einkommensteuer gemeinsam veran-

---

(60) §§ 8 II b, c KiStO ev. und 6 II b, c KiStO kath. v. 21./28.11.1967 (StZBl. Bln. 1968, 218).

(61) § 2 IV KiStG iVm. Tabelle KiStO ev.

(62) S. Fn.59.

(63) Vgl. KiSt-Beschlüsse Bln. 1975/77 (Fn.59).

(64) KiStO Bln. § 11 ev.; § 9 II kath.; KiStG Hessen § 4 II; KiStG RhPf. § 5 II.

lagt worden sind, in Hessen (65) jedoch immer dann, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen zur Einkommensteuer-Zusammenveranlagung gem. § 26 Abs.1 EStG vorliegen.

Eine weitere Besonderheit ergibt sich für jüdisch-christliche Ehen in Berlin, weil die jüdische Gemeinde zu Berlin die Anwendung des Halbteilungssatzes nicht vereinbart hat. Verdient der jüdische Ehegatte allein, wird aus seinem Einkommen für ihn die volle Kircheneinkommensteuer und für den Ehegatten das besondere Kirchgeld (66) erhoben.

Die Erhebung des besonderen Kirchgeldes in glaubensverschiedenen Ehen soll an dem Beispiel eines in Berlin lebenden jüdisch-katholischen Ehepaares mit 2 Kindern verdeutlicht werden. Der Kirchensteuerhebesatz beträgt einheitlich 9%.

Zu versteuerndes Einkommen Ehemann (is)	14o.ooo,-- DM
zu versteuerndes Einkommen Ehefrau (rk)	2o.ooo,-- DM
gemeinsames zu versteuerndes Einkommen	16o.ooo,-- DM
gemeinsame Einkommensteuer nach Splittingtabelle	65.1o4,-- DM

(65) § 4 II KiStG.

(66) KiStO § 8 I c ev.; § 6 I c kath.; KiSt-Beschlüsse 1976/77.

Fiktive Einkommensteuer
Ehemann n. Grundtabelle 65.712,-- DM

fiktive Einkommensteuer
Ehefrau n. Grundtabelle 4.159,-- DM

Kirchensteuer Ehemann
(wie in glaubensversch.Ehe)

$$9\% \times 65.712 \times \frac{65.1o4 - 1.44o}{65.712 + 4.159} = 5.388,7o \text{ DM}$$

Kirchensteuer Ehefrau

a) nach anteilig.Einkommen

$$9\% \times 4.159 \times \frac{65.1o4 - 1.44o}{65.712 + 4.159} = 341,o5 \text{ DM}$$

b) nach Kirchgeld-Tabelle
Stufe 5 (16o.ooo - 1.44o) 1.5oo,-- DM

Gesamtbetrag
Einkommen- und Kirchensteuer 71.992,7o DM

Das besondere Kirchgeld beträgt im vorliegenden Beispiel ca. 44o% des aufgrund des Einkommensanteils der Ehefrau zu zahlenden Kirchensteuer-Betrages.

Das zuständige Bischöfliche Ordinariat Berlin (§ 12 II KiStG Berlin) würde wegen der Doppelbesteuerung auf Antrag in diesem Fall von der Möglichkeit eines teilweisen Erlasses (§ 11 Abs.1 KiStO kath. Berlin) Gebrauch machen.

§ 2 DIE BEDEUTUNG DER "MISCHEHEN" ALS GESCHICHTLICH GEWACHSENES PROBLEM

Das Problem der Besteuerung der gemischten Ehen im Kirchensteuerrecht ist so alt wie die moderne Kirchensteuer selbst (67). Echte Steuern im Sinne der Definition des § 2 Abs.1 AO, also einmalige oder laufende Geldleistungen zur Erzielung von Einkünften (68), ziehen die Kirchen seit der Mitte des 19.Jahrhunderts von ihren Mitgliedern ein (69). Die schon seit dem Mittelalter bestehenden Verpflichtungen zu Sach- und Dienstleistungen oder den Ablösungs-Zahlungen können höchstens als Beiträge, noch nicht jedoch als Kirchen-"Steuern" bezeichnet werden (7o).

1. STATISTISCHE ENTWICKLUNG DER MISCHEHEN

Etwa in der Mitte des 18. Jahrhunderts wurde der Grundsatz des "Augsburger Religionsfriedens" vom 25.September 1555 "cuius regio eius religio" in fast allen deutschen Ländern vom Grundsatz der konfessionellen Toleranz abgelöst. Auch kirchlicherseits wurde die Eheschließung zwischen Angehörigen verschiedener Bekenntnisse, jedenfalls zwischen Angehörigen verschiedener evangelischer

---

(67) Zur historischen Entwicklung der Kirchensteuer bis zur "modernen" Kirchensteuergesetzgebung ausführlich Giese, S.9 ff.; Maass, S.7 ff.

(68) Eine "Verengung" des materiellen und formellen Steuerbegriffs bleibt insofern, als die Steuer nicht einer Gebietskörperschaft des öffentlichen Rechts zufließt, Chr.Rasenack, BB 1968, 539 (542).

(69) So auch Flatten, S.15.

(7o) Böhlig, S.1 f.; Engelhardt, S.9 f. und Mikat, Grundfragen, S.331.

Bekenntnisse (71), freier gehandhabt (72), so daß die konfessionell gemischte Ehe durchaus zu einer statistischen Größe heranwachsen konnte. Bereits im Jahr 184o wurden in Preußen 4,5% aller Ehen konfessionell gemischt geschlossen. In Bayern waren es in demselben Jahr erst 2,8%. 193o heirateten schon über 1o%, 1954 etwa 25% und 1971 über 3o% aller deutschen Brautpaare nicht konfessions- bzw. glaubensgleich (73).

2. DAS PREUSSISCHE ALLGEMEINE LANDRECHT

In den ersten staatlichen Kirchensteuergesetzen (74) finden sich noch keine besonderen Regelungen für die Besteuerung der konfessionell gemischten Ehen. Allerdings schrieben die Vorschriften des Teils II Titel 11 des Allgemeinen Landrechts für die preußischen Staaten vom 5.2.1794 vor, daß konfessionsverschiedene Ehegatten getrennt zu den kirchlichen Abgaben heranzuziehen seien. § 261 aaO. ordnete als Grundsatz an, daß niemand zu Abgaben und Lasten "von einer anderen Parochialkirche als derjenigen Religionspartei, zu wel-

---

(71) Ule, VerwArch 42 (1937), 225 (264).

(72) Für die katholische Kirche vgl. die "Benediktina" (Verfügung bezügl. der gemischten Ehen "Matrimonia quae" v. 4.11.1741, nach der die Ehen von Nichtkatholiken unter sich und mit Katholiken auch ohne Innehaltung der vom "Tridentinum" vorgeschriebenen Form gültig sein sollten).

(73) Genauere Zahlen und weitere Nachweise: bis 193o bei Krumstroh, Diss.jur. 193o, 6 f.; ab 1954 in Statistische Beilage Nr.44 zum Amtsbl. der EKD, Heft 11 v. 15.11.1973, Statist.Bericht Nr.342, S.22 ff.; für 1971 im Statist. Jhrb. für die BRD 1973, S.58.

(74) Vgl. im einzelnen Giese, S.21.

cher er sich selbst bekennt, angehalten werden" darf, und nach §§ 269,27o aaO gehörte die in gemischter Ehe lebende Ehefrau ausdrücklich nicht der Parochie ihres Ehemannes, sondern der ihrer eigenen Religionspartei an.

Diese Vorschriften waren zwar nicht auf die modernen Kirchensteuern zugeschnitten und enthielten insbesondere keine Bestimmungen darüber, w i e die getrennte Heranziehung durchzuführen sei. Sie hatten aber für das Gebiet des Kirchensteuerrechts grundsätzliche Bedeutung.

Die Schwierigkeit, das Prinzip der getrennten Heranziehung in der Praxis zu verwirklichen, lag nämlich darin, daß sowohl das Recht der jeweiligen staatlichen Maßstabsteuern als auch das jeweils geltende Ehegüterrecht eine individuelle Aufteilung der meist als rechtliche Einheit behandelten ehelichen Einkommens- und Güterverhältnisse nicht vorsah.

3. DIE GESCHICHTLICHE ENTWICKLUNG DES RECHTS DER MASSTABSTEUERN

Als Maßstabsteuern dienten zunächst vornehmlich die staatlichen Grund- und Vermögensteuern. Erst mit der wachsenden Bedeutung der Einkommensteuern für das staatliche Steueraufkommen wurde die Kirchensteuer mehr und mehr an diese als Zuschlagsteuer geknüpft. Für alle diese Steuern galt ausnahmslos das Prinzip der obligatorischen Zusammenveranlagung Verheirateter.

Im Einkommensteuerrecht wurde nach dem preußischen "Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer" von 1820 (75) als auch nach dem preußischen "Gesetz betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer" von 1851 (76) und nach dem preußischen Änderungsgesetz von 1873 (77) die Steuer "in der Regel nach Haushaltungen" erhoben, das heißt die Haushaltung wurde als Einheit behandelt.

Dieses Haushaltsprinzip wurde im preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 (78) durch das Prinzip der Zusammenveranlagung der Ehegatten im Falle des "Nicht-dauernd-getrennt-Lebens" abgelöst. Nach § 11 dieses Gesetzes wurde der Ehemann allein für das Gesamteinkommen der Ehegatten ohne Rücksicht darauf veranlagt, wem das Einkommen rechtlich zustand und welches Güterrecht galt (79).

Während unter dem Einkommensteuergesetz von 1891 der Ehemann auch noch alleiniger Schuldner der Steuer war, führte das Reichseinkommensteuergesetz von 1925 (80), das die obligatorische Zusammenveranlagung übernahm, die gesamtschuldnerische Stellung beider Ehegatten für die gemeinsame Steuerschuld ein (81).

---

(75) Vom 30.5.1820 (GS 140).

(76) Vom 1.5.1851 (GS 193).

(77) Vom 25.5.1873 (GS 213).

(78) Vom 24.6.1891 (GS 175).

(79) Kinder und andere Angehörige der Haushaltung wurden bezüglich ihrer eigenen Einkünfte jetzt immer selbständig veranlagt (vgl. § 11 Abs.3 aaO).

(80) Vom 10.8.1925 (RGBl. I, 189).

(81) § 22 Abs.2 aaO, vgl. auch § 95 Abs.2 der Reichsabgabenordnung aF.

Das Prinzip der Zusammenveranlagung wurde auch nach dem Verbot der obligatorischen Zusammenveranlagung durch das Bundesverfassungsgericht (82) bis in das heute geltende Einkommensteuerrecht übernommen (vgl. § 26b EStG 1975), allerdings mit der Wahlmöglichkeit der getrennten Veranlagung, von der aber tatsächlich nur selten Gebrauch gemacht wird, so daß sich rechtstatsächlich an der einheitlichen Steuerfestsetzung für beide Ehegatten nichts geändert hat.

Zur Vermögensteuer werden Ehegatten noch heute obligatorisch mit ihren Kindern unter 18 Jahren zusammen veranlagt, wenn sie eine Haushaltsgemeinschaft bilden (83).

4. DIE GESCHICHTLICHE ENTWICKLUNG DES EHEGÜTERRECHTS

Auch das jeweils geltende Ehegüterrecht erschwerte die Umsetzung des Prinzips der getrennten Heranziehung der Eheleute in die Praxis der Kirchensteuererhebung.

Das vor dem Inkrafttreten des Bürgerlichen Gesetzbuches geltende Ehegüterrecht der deutschen Länder war in über 1oo verschiedene Güterstände zersplittert, die allerdings fast alle den gütergemeinschaftlichen Gedanken enthielten (84). Danach stand den Eheleuten das gemeinschaftliche Vermögen in der Regel je zur Hälfte zu. Das

(82) Vom 17.1.1957, BVerfGE 6, 55.

(83) § 14 Abs.1 VermStG v. 17.4.1974 (BGBl. I 949).

(84) Dölle, FamR I, 682; Haas, Diss.jur. 1914, 2o [illegible].

BGB von 1900 verwies dann die reine Gütergemeinschaft in das Vertragsgüterrecht (85). Gesetzlicher Güterstand war nun der Güterstand der ehemännlichen Verwaltung und Nutznießung am eingebrachten Gut der Frau (§§ 1363 ff. BGB a.F.) (86).

Erst ab 1. April 1953 war zunächst wegen Art.117 Abs.1, Art.3 Abs.2 GG die reine Gütertrennung der gesetzliche Güterstand (87). Das seit der Neuregelung von 1958 (87a) geltende gesetzliche Ehegüterrecht der Zugewinngemeinschaft behielt die Gütertrennung als gesetzlichen Güterstand bei, denn die genossenschaftlichen Züge dieses Güterstandes wirken sich auf das Prinzip der Gütertrennung nicht aus.

Heute ist also die Vermögenstrennung unter den Eheleuten rechtlich und auch tatsächlich die Regel. Von der Möglichkeit der vertraglichen Vereinbarung der Gütergemeinschaft wird nur selten Gebrauch gemacht. Mit steigendem Einkommen steigt vielmehr die Tendenz zur vertraglichen Vereinbarung der reinen Gütertrennung ohne Zugewinnausgleich (88).

---

(85) §§ 1437 ff. BGB aF.

(86) Dieser Güterstand entsprach dem alten Recht in Schlesien, Brandenburg und Sachsen sowie Teilen Pommerns, Schleswig-Holsteins und Hessen-Nassaus, vgl. Maas aaO.

(87) Soergel-Lange, BGB 10.Aufl., Einl. vor §§ 1363 ff., Rdnr. 6 m.w.N.

(87a) Gesetz über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts v. 18.6.1957, BGBl. I 609.

(88) Michaelis, Die Güterstände in der Praxis, Diss.jur. 1968, 84 ff.

5. DIE ERSTEN KIRCHENSTEUERLICHEN REGELUNGEN

In den staatlichen Kirchensteuergesetzen finden sich besondere Regelungen der Besteuerung der gemischten Ehen erst im letzten Viertel des 18.Jahrhunderts, in Preußen enthielten eine solche Regelung sogar erst die Kirchensteuergesetze von 19o5/o6.

Das Problem war auch quantitativ bis dahin von relativ geringer Bedeutung, weil einerseits die Verbreitung der gemischten Ehen noch gering war, und weil es vor allem bis zum Inkrafttreten des preußischen Kirchenaustrittsgesetzes von 1873 (89) praktisch noch keine (kirchensteuerrechtlich) glaubensverschiedenen Ehen gab. Denn nach einer preußischen Verordnung von 1847 beispielsweise (9o) konnte man damals zwar schon aus der Kirche austreten, das hatte kirchensteuerrechtlich aber erst dann Folgen, wenn man einer anderen "privilegierten", das heißt Abgaben erhebenden Religionsgesellschaft (91) beitrat. Wenn ein Steuerzahler lediglich austrat, blieb er der alten Religionsgesellschaft gegenüber kirchensteuerpflichtig (92).

---

(89) Vom 14.5.1873 (GS 2o7).

(9o) Vom 3o.3.1847 (GS 121).

(91) "Privilegiert" bedeutet staatlich anerkannt, alles andere waren "bloße Privatgesellschaften".

(92) Preuß. Obertribunal v. 8.2.1854, AS Bd.27, 375, und v. 5.7.1867, AS Bd.58, 351 (358); aA das "cassierte" Berufungsurteil des Appellationsgerichts zu Glogau v. 28.5.1853 (ausf. zit. in der Entsch. d. Preuß. Obertribunals v. 8.2.1854 aaO).

Vor den ausdrücklichen Regelungen in staatlichen Gesetzen war die Besteuerung der gemischten Ehen teilweise in kirchlichen Beschlüssen und Verordnungen geregelt. Im übrigen stützte sich die Besteuerung auf Ortsobservanzen, das heißt sie war auch teilweise von Ort zu Ort verschieden (93).

Vorherrschend waren drei Typen. Die einen stellten lediglich auf die Kirchenzugehörigkeit des Ehemannes (Haushaltungsvorstands) ab (94), das bedeutete, daß nur die Religionsgesellschaft des Ehemannes Kirchensteuer von der gemeinsamen Maßstabsteuer erhob. Andere rechneten den Betrag der gemeinsamen Maßstabsteuer jedem Ehegatten zur Hälfte zu (Halbteilungsgrundsatz). Schließlich gab es auch das Prinzip der eigenen individuellen Veranlagung (95).

Diese drei Formen der Steuererhebung wurden oft auch in einer Kombination gehandhabt. So wurde beispielsweise in Westfalen (96) und im Consistorialbezirk Cassel (97) der Halbteilungsgrundsatz nur bei Gütergemeinschaft angewandt und sonst eine individuelle Veranlagung durchgeführt.

---

(93) OLG Kiel, RVBl. 56 (1935), 2o2; Maass, Diss.jur. 1914, 16; Wach, Diss.jur. 1934 , 76.

(94) Luth. Gemeinde in Friedrichstadt 1811 (vgl. Ule, Verw.Arch. 42 (1937), 225, 266); in Bonn (Kreissyn.Verh. 1886, 37).

(95) Vgl. für die Pfalz bei Alexander, Bl.f.adm.Pr. Bd.45 (1895), 321 ff. m.w.N.

(96) Beschluss der 2. Westf.Provinzialsynode v. 25.9.1o38 (zit. n. Senf, Vierteljahresschrift 1929, 195).

(97) Verw.AO für den Consist.Bez. Cassel v. 22.11.1887 (KABl. f. Cassel v. 3o.11.1887, Nr.9), § 78.

In Schleswig-Holstein, wo nur von der lutherischen Kirche Kirchensteuern erhoben wurden, stellte man zum Beispiel (im Jahr 1811) grundsätzlich nur auf die Konfession des Ehemannes ab (98). War allerdings der Ehemann nicht kirchensteuerpflichtig, jedoch die Ehefrau, so wurde die Kirchensteuer nach dem Halbteilungsprinzip erhoben (99). Jedenfalls herrschte keineswegs Rechtseinheit, noch bildete sich ein einheitliches Gewohnheitsrecht, vor allem weil die Güterstände, nach denen sich die Berechnung meist richtete, sehr unterschiedlich waren.

6. DIE EINFÜHRUNG DES HALBTEILUNGSSATZES

Der Halbteilungsgrundsatz setzte sich gegenüber den beiden anderen Berechnungsmethoden durch. Wegen seiner großen Praktikabilität ordneten ihn die staatlichen Gesetzgeber auch unabhängig vom Güterstand der betroffenen Eheleute an (1oo).

---

(98) Vgl. Fn.94 und Ule aaO.

(99) Ähnlich kombiniert war die Besteuerung der gemischten Ehen in den östlichen Provinzen Preussens, vgl. Evang. Verwaltungsanordnung v. 15.12.1886 idF v. 17.6.1893 (KG u. V.O.Bl. 1893, 23), § 56, der Halbteilungssatz wurde nur bei der Gütergemeinschaft angewandt (Crisolli-Schultz, § 56 A.4).

(1oo) Z.B. Württemberg, Ges.v. 14.6.1887; Badisches Ges. v. 26.7.1888; Preußisches Ges. v. 19o5/o6; KiStO Bremen v. 9.11.1922 (GBl. 6o7), § 4; KiStG hessen v. 14.12.1928 (Reg.Bl. 239), Art.15; Gemeins.KiStO Hamburg v. 15.3.1932 (GVM 17), § 3 I, Rel.ges. Steuerges. Bayern v. 27.7.1921 (GVBl. 459), Art.9 Nr.3 S.1; vgl. Krumstroh, S.4o.

Andererseits wurde die Verknüpfung des Halbteilungssatzes mit der Zusammenveranlagung zur Maßstabsteuer beibehalten (1o1).

Wurden Eheleute also getrennt zur Maßstabsteuer herangezogen, was wegen der obligatorischen Zusammenveranlagung sehr selten vorkam, so wurden sie auch zur Kirchensteuer entsprechend ihrer persönlichen Maßstabsteuerschuld getrennt herangezogen. Den staatlichen Gesetzen fehlte es allerdings im Gegensatz zu den heutigen oft an Allgemeingültigkeit.

Das konnte die Folge haben, daß die Anwendung des Halbteilungssatzes nicht dem Besteuerungsrecht beider beteiligter Religionsgesellschaften entsprach. So mußte ein jüdisch-christliches Ehepaar beispielsweise in Preußen den 1,5-fachen Kirchensteuersatz bezahlen, weil die jüdischen Synagogengemeinden in Preußen ihre Abgaben immer vom vollen Einkommensteuersatz erhoben (1o2).

Schon zur Zeit der Einführung des Halbteilungsgrundsatzes in die Kirchensteuergesetze wurde in der Literatur die Verletzung des Prinzips der Mitgliederbesteuerung gerügt (1o3), zum Teil

---

(1o1) Vgl. § 5 II Pr.KiStG 19o5/o6; § 4 KiStO Bremen 1922; Art.15 II S.1 KiStG Hessen 1928; § 3 II KiStO Hbg. 1932; vgl. Maass, S.26.

(1o2) PrOVGE 66, 3oo (3o3); Maass, S.36; Krumstroh, S.4o.

(1o3) Alexander, Bl.f.adm.Pr. Bd.45 (1895), 321 (334); Maass, 22; Winkler, DZ f. KirchenR, Bd.14 (19o4), 3o3 (326); Wand, Die Gemeindeordnung für die Pfalz, 2.Aufl. (1894), 357; Seydel, Bayer. StaatsR. Bd.III 2.Aufl. (1896), 59d Fn.1o; Frank, Verw.Arch. Bd.8 (19oo), 558 (574); Giese, KirchensteuerR 191o, 538; Freyer, AKKR Bd.87 (19o7), 4o7 (429); Senf, Anm. zu PrOVGE 83, 18o, in JW 1929, 1823.

räumten die Autoren allerdings ein, daß diese Verletzung aus Gründen der Praktikabilität hingenommen werden müsse (1o4). Eine kompromißlose Ablehnung erfuhr der Halbteilungssatz in Bayern (1o5), so daß dort auch noch das Kirchensteuergesetz von 19o8 (1o6) vorsah (vgl. Art.7 aaO), daß in allen gemischten Ehen für die Berechnung der Kirchensteuer nur der Anteil an der Staatssteuer heranzuziehen sei, der auf den kirchensteuerpflichtigen Ehegatten entfällt; nur im Zweifel waren gleichheitliche Teile anzunehmen (1o7).

7. DIE BESTEUERUNG NACH DEM 2.WELTKRIEG (1o8)

Das in einigen Bundesländern einfach aus vorkonstitutioneller Zeit übernommene Kirchensteuerrecht (1o9) sah bis 1958 fast einheitlich (11o)

(1o4) Frank aaO; Giese aaO; Freyer aaO.

(1o5) Seydel aaO; BayVGH v. 3o.12.1892, zit. bei Alexander (vgl. Fn.1o3), S.331.

(1o6) Weber, Gesetz- und Verordnungssammlung Bd.36, 341.

(1o7) Art.7 Abs.2 aaO iVm. § 3 der Vollzugsanordnung v. 14.12.191o, GVBl. 1155.

(1o8) Zur Entwicklung nach dem Krieg bis 195o: Gefaeller, ZevKR 1 (1951), 8o, 382.

(1o9) Vgl. die ausf. Darstellung d. zahlreichen Vorschriften i.d.Bundesländern bis 1964 bei Böhlig, S.37-4o.

(11o) Lediglich in Hamburg wurden konfessionsverschiedene Ehen bis 1962 nur von der Religionsgesellschaft des Mannes besteuert, vgl. § 3 Abs.4 KiStO 1959 (ABl. EKD 11o), wenn sie zur LSt. zusammen veranlagt wurden, während in glaubensverschiedenen Ehen der Halbteilungssatz angewandt wurde. Das KiStG Bremen v. 27.4.195o (GVBl. 63) enthielt keine Regelung, der Halbteilungssatz wurde allerdings angewandt, vgl. KiStO ev. v. 13.4.195o (KABl. 1o3).

den Halbteilungsgrundsatz für glaubens- und konfessionsverschiedene Ehen vor (111), sofern die Eheleute zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden (112). 1957 verbot das Bundesverfassungsgericht die obligatorische Zusammenveranlagung der Ehegatten zur Einkommensteuer (113). Das Steueränderungsgesetz von 1958 (114) führte daraufhin die fakultative Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer mit dem Splitting-Tarif ein.

Diese Änderung des Maßstabsteuerrechts eröffnete in jenen Ländern, in denen die Anwendung des Halbteilungssatzes von der tatsächlichen Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer abhing, die Möglichkeit, durch die Wahl der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer die Anwendung des Halbteilungssatzes und damit möglicherweise in glaubensverschiedenen Ehen die Besteuerung seitens einer Religionsgesellschaft überhaupt zu vermeiden.

In konfessionsverschiedenen Ehen konnte eine den individuellen Gegebenheiten entsprechende Aufteilung der gesamten Kirchensteuerschuld erreicht

---

(111) Vgl. im einzelnen bei Engelhardt, S.151 ff.

(112) Ein Unterschied bestand lediglich insofern, als im Geltungsbereich der preuß. Kirchensteuergesetze von 1905/06 Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Halbteilungssatzes die tatsächliche Zusammenveranlagung zur ESt. war. Die südd. Gesetze knüpften dagegen den Halbteilungssatz an das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung (vgl. § 26 Abs.1 EStG). Dies änderte jedoch an der relativ einheitlichen Rechtslage in Deutschland nichts, weil die obligatorische Zusammenveranlagung bei der ESt. damit von denselben Voraussetzungen wie der Halbteilungssatz abhing und somit tatsächlich in jedem Fall ESt-Zusammenveranlagung und Halbteilungssatz zusammenfielen.

(113) BVerfGE 6, 55.

(114) Vom 18.7.1958 (BGBl. I 473).

werden. Dieser Vorteil bei der Kirchensteuer wurde (und wird noch heute) allerdings in jedem Fall durch die Mehrbelastung bei der Einkommensteuer wegen des anzuwendenden Grundtarifs überwogen, so daß sich die Wahl der getrennten Veranlagung zur Vermeidung der Kirchensteuer keinesfalls "lohnte".

BEISPIEL: (nur Ehefrau kirchensteuerpflichtig)

Zu versteuerndes Einkommen Ehemann	5o.ooo,-- DM
zu versteuerndes Einkommen Ehefrau	5.ooo,-- DM
gemeins.ESt (Splittingtarif 1965)	14.424,-- DM
Kirchensteuer nach HTS (8%)	576,96 DM
Ges.Belastung b.Zusammenveranlagung	15.ooo,96 DM
ESt nach Grundtarif 1965 Ehemann	16.985,-- DM
ESt nach Grundtarif 1965 Ehefrau	627,-- DM
Kirchensteuer Ehefrau (8%)	5o,16 DM
Ges.Belastung b. getr.Veranlagung	17.662,16 DM

Zur Vermeidung der Möglichkeit derartiger Kirchensteuer-"Ausfälle" in glaubensverschiedenen Ehen wurde zunächst der hamburgische und der bayerische Rechtszustand dahingehend verändert, daß der Halbteilungssatz in glaubensverschiedenen Ehen nur dann nicht mehr angewandt werden durfte, "wenn die Ehegatten dauernd getrennt leben und deswegen ge-

trennt zur Einkommensteuer veranlagt werden" (115). In Baden-Württemberg galt eine solche Regelung ohnehin (116). In den übrigen Bundesländern gingen die Religionsgesellschaften einheitlich in staatlich genehmigten Kirchensteuerordnungen und ähnlichen Vorschriften oder einfach in der Praxis dazu über (117), den Halbteilungssatz in konfessions- und glaubensverschiedenen Ehen immer dann anzuwenden, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen des Einkommensteuergesetzes zur Zusammenveranlagung vorlagen.

8. DIE HAFTUNG BIS 1965

Eine steuerrechtliche gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten bei gemeinsam veranlagten Kirchensteuern war in den alten Kirchensteuergesetzen die Ausnahme von der Regel. Das preußische Gesetz von 1905/06 und die meisten übrigen Gesetze sahen - jedenfalls bis 1953 - keine gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten vor. Eine Ausnahme davon bildeten lediglich die Gesetze der

---

(115) Vgl. § 3 Abs.2 Satz KiStO HH v. 1947 (GVM 23) idF. v. 12.12.1957 (BStBl. 1958 II 33); für Bayern erfolgte lediglich eine Änderung der Verwaltungspraxis und Rechtspr. zu der insofern unklaren Vorschrift des Art.9 Abs.2 KiStG v. 26.11.1954 (GVBl. 305); vgl. Engelhardt, S.154 m.w.N.

(116) KiStG Württ. v. 1.4.1952 (RegBl. 33), § 5 I S.1.

(117) Vgl. zB § 12 I KiStO der (Erz-)Diözesen Aachen usw. v. 1.12.1962 (BStBl. 1963 II 27); § 7 I KiStO ev. für Westfalen und Rheinland idF v. 22.11.1962 (BStBl. 1963 II 29); KiStO Lippe v. 4.12.1962 (BStBl. 1963 II 30).

süddeutschen Länder (118). Eine eigene steuerrechtliche Haftung für die Steuerschulden des Ehegatten war auch bis 1953 wegen der bis dahin geltenden Bestimmungen des BGB zum Ehegüterrecht nicht notwendig (119).

So war nach dem gesetzlichen Güterstand der Verwaltung und Nutznießung des Ehemannes dieser gegenüber seiner Ehefrau verpflichtet, die ihr obliegenden öffentlichen Lasten, zu denen auch die Kirchensteuern zählten (12o), zu tragen (vgl. § 1385 Ziff.1 BGB a.F.). Der Ehemann haftete nicht nur im Innenverhältnis sondern auch den Gläubigern gegenüber (§ 1388 BGB a.F.) (12oa).

Außer im Fall der Gütertrennung (§ 1436 BGB a.F.), die damals noch sehr selten vertraglich vereinbart wurde, haftete also der Ehemann immer

---

(118) Vgl. Badisches KiStG v. 3o.6.1922 (GVBl. 494), Art.12 I, und Art.I Ziff.4 des badischen Landesgesetzes zur Änderung des KirchensteuerRechts v. 26.6.1951 (GVBl. 119); Württ.KiStG v. 3.3.1924 (RegBl. 93), § 34 II S.2, und Art.I Ziff.4 des württ.-bad. Gesetzes Nr.41o zur Änderung des Kirchensteuerrechts im Landesbezirk Baden v. 21.1.1952 (RegBl. 3), und § 34 II des württ.-bad. Gesetzes Nr.587 v. 1.4.1952 (RegBl. 33); Art.5 KiStG Bayern v. 1.12.1941 (GVBl. 169) und Art.1o KiStG Bayern v. 26.11.1954 (GVBl. 3o5); zum folgenden ausführlich Engelhardt, 123 ff.

(119) So schon Giese, 241, und Maass, 42; ausführlich Koch, DStBl. 1931, 619 und 693.

(12o) H.M., vgl. Staudinger-Keidel, BGB 9.Aufl. § 1385 Anm. 1a; aA Senf, Anm. zu PrOVGE 83, 18o, in JW 1929, 1823.

(12oa) Gleiche Regelungen galten für die Güterstände der Gütergemeinschaft (§ 1459 Abs.2 BGB aF), der Errungenschaftsgemeinschaft (§ 153o Abs.2 BGB aF) und der Fahrnisgemeinschaft (§§ 1549 iVm. 153o Abs.2 BGB aF).

gesamtschuldnerisch für die Kirchensteuern der Ehefrau. Diese zivilrechtliche Haftung entsprach alter Rechtstradition und galt schon vor 1900 durchweg in Deutschland (121).

Seit dem 1.April 1953 gibt es keine ehemännliche Haftung mehr gegenüber der Religionsgesellschaft der Ehefrau für deren Kirchensteuerschulden. Nach §§ 1360, 1360 a BGB n.F. haften die Ehegatten zwar noch im Rahmen des Unterhaltsrechts gegenseitig auch für ihre Kirchensteuern. Diese Haftung gilt jedoch nur im Innenverhältnis, so daß Religionsgesellschaften daraus keine Rechte herleiten können.

Daher wurde beispielsweise in Nordrhein-Westfalen das staatliche Kirchensteuerrecht durch eine steuerrechtliche gesamtschuldnerische Haftung ergänzt (122). Sonst wurde sie in die kirchlichen Vorschriften eingefügt (123) oder einfach in die Praxis übernommen (124).

In den folgenden Jahren hafteten Eheleute - auch konfessionsverschiedene - je nach Inkrafttreten der jeweiligen Landesgesetze über die "Anwendung der Reichsabgabenordnung und der anderen Abgabengesetze auf öffentlich-rechtliche Abgaben, die der Gesetzgebung des Landes unter-

---

(121) Auch in den Landesteilen, in denen französisches Recht anzuwenden war, Alexander, Bl.f. adm.Pr. Bd.45 (1895), 332.

(122) KiStG idF v. 1.12.1955 (GVBl. 229), § 5a, später KiStG v. 30.4.1962 (GVBl. 223).

(123) Vgl. die KiStOen in Fn.117.

(124) z.B. in Niedersachsen, vgl. Schlenzka, DVBl. 1965, 16, Fn.21.

liegen", nach § 7 Abs.2 des Steueranpassungsgesetzes gesamtschuldnerisch, wenn sie zur Kirchensteuer zusammen veranlagt wurden (125).

Z u s a m m e n f a s s u n g :

Die historische Entwicklung zeigt, daß der sogenannte Halbteilungssatz und die gesamtschuldnerische Haftung aus einer Zeit übernommen sind, zu der Eheleute grundsätzlich nach dem staatlichen Steuerrecht zusammen veranlagt wurden und nach dem bürgerlichen Recht in gütergemeinschaftlichen Verhältnissen lebten.

Der Halbteilungssatz war auch ursprünglich auf diesen Fall beschränkt, er wurde nach Einführung der Gütertrennung aus Zweckmäßigkeitserwägungen beibehalten und nach Einführung der fakultativen Zusammenveranlagung auch auf die in glaubensverschiedener Ehe lebenden Steuerpflichtigen ausgedehnt, die getrennte Veranlagung zur Einkommensteuer gewählt hatten. Letztere Ausweitung des Anwendungsbereichs des Halbteilungssatzes hat das Bundesverfassungsgericht 1965 verboten.

(125) VG Berlin v. 6.11.1969 -III A-1o3/69- (unv.), S.6 zum pr.KiStG v. 19o5/o6; Böhlig, S.99.

Die historische Entwicklung zeigt weiterhin, daß sowohl das staatliche Steuerrecht als auch das Ehegüterrecht von der Behandlung der Ehe als rechtliche Einheit im Regelfall (obligatorische Zusammenveranlagung, Gütergemeinschaft) zur getrennten Behandlung als Grundsatz (Individualbesteuerung, Gütertrennung) mit der Wahlmöglichkeit der einheitlichen Behandlung (fakultative Zusammenveranlagung, vertragliche Gütergemeinschaft) übergegangen sind.

§ 3 DIE BINDUNG DES KIRCHEN-STEUERRECHTS AN DIE VERFASSUNG

1. KIRCHENSTEUER ALS "GEMEINSAME ANGELEGENHEIT"

Das Bundesverfassungsgericht sieht in der Besteuerung seitens der Religionsgesellschaften ein vom Staat verliehenes Hoheitsrecht, das wie jedes staatliche Handeln an die Grundrechte gebunden ist. Ein originäres Besteuerungsrecht der Kirchen (126), auf das der Grundrechtskatalog nicht anzuwenden ist, lehnt das Bundesverfassungsgericht damit ausdrücklich ab (127).

Die Besteuerung der Kirchenangehörigen stellt vielmehr eine "gemeinsame Angelegenheit" von Staat und Kirche dar (128). Die Kirchensteuererhebung ist daher grundsätzlich an das staatliche Recht, insbesondere an den Grundrechtskatalog gebunden. Insoweit unterliegt sie der Kontrolle staatlicher Gerichte (129).

Dieser Grundsatz entspricht der allgemeinen Auffassung. Er wird von niemandem ernstlich angezweifelt.

---

(126) Vgl. zB für die Katholische Kirche Eichmann-Mörsdorf, Lehrb. Bd.II 1o. A., 466.

(127) BVerfGE 19, 2o6 (217); so auch Marré, Zum Wesen, 31o; Mikat, Grundfragen, 329 m.w.N.

(128) BVerfGE 19, 2o6 (217); so schon Hesse, JÖR Bd.1o (1961), 54; heute hM vgl. Maunz in Maunz-Dürig-Herzog, Art.14o Rdn.42 zu Art.137 WRV und Engelhardt, 16; ausführlich Marré, Zum Wesen, 3o3 m.w.N.

(129) BVerwGE 7, 189; 21, 33o.

2. UMFANG DER BINDUNG

Der Umfang der Bindung des Kirchensteuerrechts an die Verfassung hängt davon ab, ob und gegebenenfalls in welchen Grenzen das Kirchensteuerrecht zum innerkirchlichen Bereich und damit zum Bestand des Selbstbestimmungsrechts der Religionsgesellschaften gehört (Art.137 Abs.3 WRV iVm. Art.14o GG) (13o).

Wie weit im internen Verhältnis der Religionsgesellschaften zu ihren Mitgliedern Grundrechte - möglicherweise eingeschränkt - gelten, ist staatskirchenrechtlich sehr umstritten und nicht abschließend geklärt (131).

Die Kirchensteuergesetze der Bundesländer und die zahlreichen staatlichen Durchführungsverordnungen und anderen untergesetzlichen Vorschriften allein reichen als "Anspruchsgrundlage" der Erhebung der Kirchensteuern nicht aus (132). Die Kirchensteuerpflicht wird erst durch die entsprechenden kirchlichen Gesetze (Kirchensteuerordnungen etc.) und Beschlüsse begründet, die staatlicher Genehmigung (Anerkennung) bedürfen.

(13o) Vgl. zum folgenden ausführlicher Hofmann, Diss.jur. 1973, 16-23 m.w.N., und Jurina, Der Rechtsstatus, 1972, 163.

(131) Vgl. BVerwGE 28, 345, mit Anm. H.Weber, NJW 1968, 1345, und BFHE 95, 31o; Säcker, DVBl. 1969, 5; Marrè, Zum Wesen, 322 m.w.N.; FG Hamburg, ZevKR 9, 1o1, hält zB Art.6 Abs.1 GG im Verhältnis Kirche - Mitglied für nur beschränkt anwendbar; vgl. bei Weber, Die Religionsgemeinschaften, 149.

(132) Dazu ausführlicher zB H.Marrè, Zum Wesen, 311 ff., und Böhlig, Diss.jur. 1964, 36 ff.

Die (staatlichen) Kirchensteuergesetze sind also zutreffender als "Kirchensteuerrahmengesetze" zu bezeichnen (133), deren Ausfüllung der Autonomie der erhebungsberechtigten Religionsgesellschaften überlassen bleibt (134).

Diese Autonomie beschränkt sich allerdings nach den Kirchensteuergesetzen einheitlich auf die Entscheidung, ob die Religionsgesellschaften überhaupt Kirchensteuern erheben wollen und in welcher Weise.

Will eine Religionsgesellschaft Kirchensteuern als Zuschlag zur Einkommensteuer erheben, so ist sie an die in dem betroffenen Kirchensteuergesetz getroffene Regelung der Ehegattenbesteuerung gebunden, es sei denn, dort ist ausdrücklich ein Wahlrecht eingeräumt.

Nur wenn die Religionsgesellschaft ihre Beiträge in der gesetzlich festgelegten Form erhebt, stellt der Staat seine Zwangsgewalt zur Verfügung. Und nur in diesem Fall der einseitig festgelegten und mit hoheitlicher Gewalt erhobenen und beigetriebenen Beiträge kann von "Steuern" im Sinne des § 1 der Abgabenordnung die Rede sein.

---

(133) So auch die offizielle Bezeichnung des niedersächsischen Gesetzes; ebenso Flatten, Fort mit der Kirchensteuer ?, 18, und Clauss, NWB F.12, 1120.

(134) Vgl. ausdrücklich die amtl.Begründungen zum KiStG Rheinland-Pfalz, Drucks. VI-2265 des Landtags, und zum KiStG Berlin Drucks. IV/1625 des Abgeordnetenhauses.

Wegen des staatlichen Gewaltmonopols ist die Ausübung hoheitlicher Gewalt immer, auch wenn sie z.B. durch Kirchensteuerbehörden ausgeübt wird, dem Staat zuzurechnen. Nach Art.2o Abs.3 GG ist Ausübung staatlicher Gewalt in jeder Form an Gesetz und Recht, d.h. insbesondere an die Verfassung gebunden.

Solange also Kirchensteuern als Steuern im Sinne des § 1 AO erhoben werden, ist das gesamte zugrundeliegende staatliche Recht an die Verfassung gebunden (135). Die Frage der Grundrechtsgeltung im innerkirchlichen Bereich kann insoweit dahinstehen, weil die Erhebung von Kirchensteuern diesen Bereich jedenfalls verläßt.

---

(135) H.M., vgl.Engelhardt, 16, 33; ebenso Marré, Zum Wesen, 321/325; Mikat, Grundfragen, 344; Hesse, Festschr. f. Weber, 451; v.Nell-Breuning, FinArch. N.F.3o (1971/72), 536.

§ 4 DAS PRINZIP DER MITGLIEDERBESTEUERUNG ALS VERFASSUNGSRECHTLICHES PRINZIP

1. DIE URTEILE DES BUNDESVERFASSUNGSGERICHTS VON 1965/66

Wohl ermutigt (136) durch die Bundesverfassungsgerichtsentscheidung zur staatlichen Ehegattenbesteuerung von 1957 (137) brachten Bürger und Gerichte alsbald ihre verfassungsrechtlichen Zweifel an der Haltbarkeit der Ehegattenbesteuerung im Kirchensteuerrecht vor das Bundesverfassungsgericht. Die Ergebnisse der dazu 1965/66 ergangenen Entscheidungen sind bekannt (138).
Ein Blick auf die Begründungszusammenhänge soll daher genügen.

In der Entscheidung zur hamburgischen Kirchensteuerordnung (139) stellt das Gericht im Leitsatz ohne Einschränkung fest:

> "Der Halbteilungsgrundsatz des deutschen Kirchensteuerrechts, nach dem in glaubensverschiedenen Ehen die Kirchensteuer des einer steuerberechtigten Religionsgesellschaft angehörenden Ehegatten nach der Hälfte der zusammengerechneten Einkommensteuer beider Ehegatten erhoben wird, verstößt gegen Art.2 Abs.1 GG."
>
> "Das gleiche gilt, wenn die Kirchenlohnsteuer aus der Hälfte der Lohnsteuer berechnet wird, die von den keiner Kirche angehörenden Ehegatten einbehalten wird."

---

(136) Grass-Böttcher, 165.

(137) BVerfGE 6, 55.

(138) Vgl. die Zusammenfassung bei Stein, Jur.Jhrb. 8 (1967/68), 120 (125); Tröger, Bay.VBl. 1968, 417; Assmann, FR 1966, 114; Hartz, DB 1966, 6; Schmidt-Bleibtreu, DStZ 1966, 168; Seltmann, NJW 1966, 2156, Kastenbauer, Diss.jur. 1967, 109.

(139) E 19, 268.

In den Gründen dieser Entscheidung greift das Gericht zunächst auf den in der am gleichen Tage verkündeten Entscheidung zur baden-württembergischen Besteuerung der glaubensverschiedenen Ehen (14o) aufgestellten Grundsatz zurück, daß es mit dem Grundgesetz unvereinbar sei, "daß ein Arbeitnehmer, der einer steuerberechtigten Kirche oder Religionsgesellschaft nicht angehört, durch staatliches Gesetz verpflichtet wird, an eine Kirche oder sonstige Religionsgesellschaft Kirchensteuern nur deshalb zu zahlen, weil sein Ehegatte ihr angehört."

Diesen Ehegatten-Grundsatz leitet das Gericht von dem in der Entscheidung vom gleichen Tage zur Kirchensteuerpflicht juristischer Personen (141) aufgestellten "Rechtssatz" ab, "daß Kirchensteuer einem der Kirche nicht angehörenden Dritten durch staatliches Gesetz nicht auferlegt werden darf" (142).

Diesen "Rechtssatz" gewinnt das Gericht aus folgender Überlegung:

> "Das Grundgesetz legt durch Art.4 Abs.1, Art.3 Abs.3, Art.33 Abs.3 GG sowie durch Art.136 Abs.1 und 4 und Art.137 Abs.1 WRV iVm. Art.14o GG dem Staat als Heimstatt aller Staatsbürger ohne Ansehen der Person weltanschaulich-religiöse Neutralität auf. Es verwehrt die Einführung staatskirchlicher Rechtsformen und untersagt auch die Privilegierung bestimmter Bekenntnisse. Aus dieser Pflicht zur religiösen und konfessionellen Neutra-

---

(14o) E 19, 226.

(141) E 19, 2o6.

(142) E 19, 2o6 (216); ebenso in E 19, 226 (237) und in E 19, 268 (274).

lität folgt, daß der Staat einer Religionsgesellschaft keine Hoheitsbefugnisse gegenüber Personen verleihen darf, die ihr nicht angehören." (143)

2. DAS PRINZIP DER MITGLIEDERBESTEUERUNG

Die vom Bundesverfassungsgericht aus dem Grundgesetz abgeleitete Beschränkung des vom Staat den Religionsgesellschaften zu gewährenden Besteuerungsrechts auf deren jeweilige Mitglieder ist in Rechtsprechung und Lehre (144) seither fast durchweg bestätigt worden, zum Teil allerdings nur im Ergebnis (145). Die Landesgesetzgeber haben das Prinzip der nach 1965 überall neugefaßten gesetzlichen Bestimmungen übernommen, indem sie eine derartige Beschränkung des Besteuerungsrechts auf die jeweiligen Angehörigen in den Wortlaut der Bestimmungen aufgenommen haben (146).

---

(143) E 19, 206 (216).

(144) BFHE 96, 209; BayVerfGHE nF 21, 1 (7); 21, 38 (44); 23, 135 (142); VerwRspr. Bd.24, 641 (647); FG Nürnberg, EFG 1972, 602; FG Hamburg, III 303/62 v. 28.1.1966 (unv.); VG Kassel ZevKR 18, 289 (nur LS); VG Berlin III A 55/62 v. 2.11.1967 (unv.); III A 226/66 v. 13.2.1969 (unv.); III A 103/69 v. 6.11.1969 (unv.); Maunz in Maun-Dürig-Herzog, Art.140 Rdnr.47 f.; Hamann-Lenz, GG 3.Aufl. 1970, Art.140 Anm.B 9; Leibholz-Rinck, GG 4.Aufl. 1971, Art.140 Anm.11; Hofmann, Diss.jur. 1973, 14; Hesse, Grundzüge, 7.Aufl. 1974, 191; Listl, Das Grundrecht, 217, 222; Obermayer, DÖV 1967, 16; Karg, S.21; Schubert, Rechtliche Grundlagen, 1972, S.3.

(145) Hollerbach, AöR 92, 116; Mikat, Grundfragen, 341.

(146) KiStG § 3 I BaWü, Art.2 I Bay, § 2 I Bln, §§ 1, 4 I Bremen, § 2 I Hbg, §§ 1, 16 Hessen, § 3 I Nds, § 3 NRW, § 4 I RhPf, § 3 Saar, § 1 I Schl.-Holst; zur Behandlung des Problems in früheren Vorschriften vgl. Engelhardt, 116.

Lediglich das Oberverwaltungsgericht Berlin hat in einer unveröffentlichten Entscheidung (147) zum Halbteilungssatz in konfessionsverschiedenen Ehen die Ansicht vertreten, "daß das Bundesverfassungsgericht weder formell noch inhaltlich den von den Klägern aufgestellten und dem Bundesverfassungsgericht zugeschriebenen Rechtssatz entwickelt hat, eine Kirche oder Religionsgesellschaft dürfe nur ihre Mitglieder besteuern."

Vielmehr habe das Bundesverfassungsgericht lediglich festgestellt, "das Grundgesetz verbiete dem Staat, einer Religionsgesellschaft Hoheitsbefugnisse gegenüber Personen zu verleihen, die keiner Religionsgesellschaft angehören." (147) Diese einengende Auslegung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat derselbe (Zweite) Senat des OVG Berlin anscheinend in zwei Entscheidungen aus dem Jahr 1973 zu besonderem Kirchgeld in glaubensverschiedenen Ehen (148) nicht mehr vertreten, jedenfalls erwähnt er sie nicht mehr.

Das OVG Berlin führt zur Begründung seiner Entscheidung aus, das Bundesverfassungsgericht habe nicht festgestellt, eine Religionsgesellschaft dürfe nur ihre Mitglieder besteuern, sondern lediglich verboten, Personen zu besteuern, die keiner Religionsgesellschaft angehören.

In der Entscheidung zur Besteuerung der konfessionsverschiedenen Ehen (149) habe das Gericht ausdrücklich gesagt, "daß seinen Entscheidungen

---

(147) Vom 5.11.1971 (Az. II B 56/69), Anhang I, S.1 (4).

(148) Vom 15.6.1973 -II B 54/72- (unv.) und vom 23.11.1973 -II B 16/73-, Anhang I, S.1o.

(149) E 2o, 4o.

zum Halbteilungsgrundsatz in glaubensverschiedenen Ehen für die Beurteilung der Zulässigkeit des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen nichts entnommen werden kann" (15o).

Tatsächlich stellte das Bundesverfassungsgericht in dieser Entscheidung nur darauf ab, daß die Eheleute in konfessionsverschiedenen Ehen den Halbteilungssatz durch Wahl der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer vermeiden könnten. Auf die in den Entscheidungen vom 14.12.1965 aufgestellten "Kirchensteuergrundsätze" geht das Gericht hier ausdrücklich nicht ein, sondern läßt es ausdrücklich dahingestellt, ob "für konfessionsverschiedene Ehen andere Kirchensteuergrundsätze deshalb gelten, weil hier beide Ehegatten der Kirchengewalt steuerberechtigter Religionsgemeinschaften unterworfen sind".

Die Begründung der einengenden Auslegung des OVG Berlin aus dem Wortlaut der Kirchensteuer-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (151) geht ebenfalls fehl. Der entscheidende Satz, auf den sich das OVG bezieht und aus dem es entnimmt, das Bundesverfassungsgericht habe gesagt, "das Grundgesetz verbiete dem Staat, einer Religionsgemeinschaft Hoheitsbefugnisse gegenüber Personen zu verleihen, die keiner Religionsgemeinschaft angehören" (152), lautet nämlich.

(15o) OVG Berlin, Anhang I, 1 (4).
(151) E 19, 2o6.
(152) OVG Berlin, Anhang I, 1 (4).

> "Eine solche Verleihung von Hoheitsbefugnissen liegt aber vor, wenn der Staat den Religionsgesellschaften durch Gesetz das Recht verleiht, ihnen nicht angehörende Personen zur Kirchensteuer heranzuziehen. Dies gilt auch gegenüber juristischen Personen, die ihrem Wesen nach keiner Religionsgesellschaft angehören können." (153)

Auch Engelhardt scheint einer ähnlichen Auslegung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zuzuneigen, wenn er dazu ausführt, aus dieser Rechtsprechung ergebe sich "allerdings nicht zwingend, daß eine Besteuerung von Nichtmitgliedern schlechthin unzulässig ist" (154). Engelhardt wollte anscheinend mit dieser Aussage nur klarstellen, daß sich das Verbot der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf einen "unmittelbaren Steueranspruch" gegen Nichtmitglieder beschränke und beispielsweise die privatrechtliche Pfändung des Unterhaltsanspruchs gegen den Ehegatten (§ 1360a BGB), der auch die Befriedigung der religiösen Bedürfnisse umfasse, nicht verbiete (155).

Die Rechtsansicht des OVG Berlin, nach der die Evangelische Kirche z.B. auch Katholiken besteuern darf, ist zwar unwidersprochen geblieben, wird aber sonst nicht vertreten.

---

(153) BVerfGE 19, 206 (216).

(154) Engelhardt, 104.

(155) Engelhardt, 129 f. Dieser von Engelhardt aaO diskutierten Frage soll hier nicht nachgegangen werden, weil eine Inanspruchnahme eines Ehegatten auf diesem Wege wegen § 850 b Abs.1 Nr.2 ZPO rechtlich nicht möglich ist.

Der 7. Senat des Bundesverwaltungsgerichts hätte bei der Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das OVG Berlin (s.Fn.147) Gelegenheit gehabt, seine frühere (156) gegen die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts stehende Ansicht zu revidieren und gleichzeitig zu der von der allgemeinen Ansicht abweichenden "einengenden Auslegung" des OVG Berlin Stellung zu nehmen. Der Senat pflichtete dem OVG Berlin jedoch grundsätzlich bei und sprach der Rechtssache "im Hinblick auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in BVerfGE 2o, 4o (44 ff.)" eine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 132 Abs.2 Nr.1 VwGO ab (157).

Die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Religionsgesellschaften auf ihre Mitglieder ist heute eindeutig geltendes Landesrecht. Verfassungsrang wird ihr gleichwohl von einer Mindermeinung abgesprochen.

3. DER VERFASSUNGSRECHTLICHE GEHALT

Die vom Bundesverfassungsgericht zunächst für juristische Personen entwickelte und sogleich für physische Personen übernommene (158) These des auf die jeweiligen Mitglieder beschränkten Besteuerungsrechts der Religionsgesellschaften ist methodisch eine verfassungskonforme Interpretation (159) des Begriffs "Berechtigung, Steuern zu erheben".

---

(156) BVerwGE 7, 189 (194 f.).

(157) BVerwG Beschluss v. 3o.8.1972 -VII B 8/72-, Anhang I, S.6

(158) E 19, 226 (237).

(159) Deutlich in E 19, 226 (237), ebenso Hollerbach, AöR 92, 113.

Diese Berechtigung wird den Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, durch Art.137 Abs.6 WRV iVm. Art.14o GG verfassungsmäßig garantiert. Die Beschränkung dieses Besteuerungsrechts auf die Mitglieder der betroffenen Religionsgesellschaften leitet das Gericht aus dem in Art.4 Abs.1, Art.3 Abs.3, Art.33 Abs.3 GG und Art.136 Abs.1 und 4, Art.137 Abs.1 WRV iVm. Art.14o GG enthaltenen Gebot der weltanschaulichen Neutralität (16o) ab (161).

Die These des Bundesverfassungsgerichts entspricht einer schon vor 1965 vertretenen Auffassung (162). Dasselbe Ergebnis (163) wurde teilweise nur aus Art.4 Abs.1 GG unter der Bezeichnung "negative religiöse Finanzierungsfreiheit" (164) entwickelt.

Eine Gegenansicht sah Art.137 Abs.6 WRV iVm. Art.14o GG als "lex specialis" gegenüber Art.4 GG an (165) und zog zur Interpretation des Be-

---

(16o) Zu diesem Begriff ausführlich Schlaich, Neutralität, 1972, passim.

(161) Vgl. BVerfGE 19, 2o6 (216), so schon BVerfGE 12, 1 (4), und 18, 385 (386); ausdrücklich bestätigt in BVerfGE 3o, 415 (421); dazu Listl, Das Grundrecht, 369.

(162) PrOVGE 83, 18o; FG Hamburg, ZevKR 9, 1o1 (112); BFHE 75, 584; Giese, 217, 535; Maass, Diss.jur. 1914, 7; Senf, Vierteljahresschrift 1929, 169; Grass-Böttcher, 162; Künne, DB 1965 II, 1835; Fischer, Trennung, 1.Aufl. 1964, 2o1. (191)-(193).

(163) Hollerbach, AöR 92, 1o7.

(164) Klein in v.Mangoldt-Klein, GG Bd.I 2.Aufl. 1957, Art.4 Anm.II 3, S.216 m.w.N.; im Anschluss daran Schlenzka, DVBl. 1961, 19.

(165) Barth, StuW 1965, Sp.158 ff.; Hamann, GG 2.Aufl. 196o, Art.14o Anm. B 9; ähnlich Hollerbach, AöR 92, 114 f.; BVerwGE 7, 189.

steuerungsrechts der Religionsgesellschaften einerseits das zur Zeit der Übernahme des Art.137 WRV in das Grundgesetz bestehende System des Kirchensteuerrechts (166) und andererseits die Entstehungsgeschichte des Art.137 Abs.6 WRV (167) heran.

Das Bundesverwaltungsgericht führte in seiner Entscheidung zur Besteuerung juristischer Personen aus, Art.137 Abs.6 WRV bestimme "noch heute, wie während der Geltungsdauer der Weimarer Verfassung, daß die Religionsgesellschaften mit ihrer Besteuerung über den Kreis der Mitglieder hinausgreifen können, sofern das durch Landesrecht vorgeschrieben oder zugelassen ist." (168)

Diese Auslegung des Art.137 Abs.6 WRV iVm. Art.14o GG läuft auf eine Garantie des hergekommenen bzw. jeweils geltenden Kirchensteuerrechts hinaus. Der Wortlaut der Vorschriften gibt für die Interpretation nichts her. Art.135 WRV, der einen solchen Vorrang staatlicher Gesetze vor der Glaubens- und Religionsfreiheit in der Tat anordnete, ist durch Art.14o GG nicht in das Grundgesetz übernommen worden.

Auch die Auslegung der Kirchenartikel unterscheidet sich nicht von der anderer Verfassungsnormen (169). Dabei ist von der "Einheit der Verfassung

---

(166) Dreysel, DVBl. 1962, 24o; Peters, Rechtsgutachten 1958, 1o; Liermann, Rechtsgutachten 1965, 1o, Barth, StuW 1965, Sp.176 f.; eine "stärkere Beachtung rechtshistorischer Linien" fordert Grundmann, JZ 1967, 195.

(167) Scheuner, DÖV 1966, 148 f.

(168) BVerwGE 7, 189 (194 f.).

(169) So auch Dreysel, DVBl. 1962, 241; Grundmann, JZ 1967, 196, und insbesondere Obermayer, Bonner Kommentar, Art.14o Rdnr.7o f. m.w.N.

als eines logisch-teleologischen Sinngebildes" (17o) auszugehen. Das bedeutet, daß vor allem die Verfassungsgrundsätze Vorrang genießen, die Deklarationen vorstaatlicher (nur in ihrem jeweiligen Verständnis zeitgebundener) Rechtsprinzipien sind. Diese müssen nur dann zurückweichen, wenn sie ihrerseits auf einer Mißachtung vorstaatlicher Rechtsprinzipien beruhen.

Die Besteuerung von Nichtmitgliedern durch Religionsgesellschaften mag zwar "eine lange Tradition" haben und auch vom Weimarer Verfassungsgeber durchaus gesehen und zugelassen worden sein, jedoch stellt sie kein vorstaatliches Rechtsprinzip dar, gegenüber dem Art.4 Abs.1 GG zurücktreten müßte.

Ist also die genannte Auslegung des Art.137 Abs.6 WRV im Sinne einer Bestandsgarantie nicht verfassungsrechtlich zwingend, weil dazu weder "jahrzehntelanges Herkommen" noch Entstehungsgeschichte früherer Verfassungen (171) Anlaß sein können, so ist die Vorschrift im Lichte der übrigen Verfassungsnormen und insbesondere des Art.4 Abs.1 GG auszulegen.

Ein grundsätzlicher Vorrang der genetischen und historischen Auslegung kommt nicht in Betracht

---

(17o) BVerfGE 19, 2o6 (22o); ähnlich schon BVerfGE 1, 14 (32), und 1, 2o8 (227 f.); Ehmke, VVDStRL Bd.2o (1963), 85; Ossenbühl, DÖV 65, 649 (654) m.w.N.; zustimmend Listl, Das Grundrecht, 376; Stein, Jur.Jhrb. 8 (1967/68), 125; Würtenberger, ZevKR 18 (1973), 67 (7o f.).

(171) Vgl. allerdings Verh.Deutsche Nationalvers. 328, S.1655 f., 1661 ff.; 329, 2159 f.

(172), vielmehr sind auch hier geschichtliche Faktoren nur unter der Voraussetzung beachtlich, daß sie eine normative Aktualität besitzen (173). Traditionell verbürgte, über den Gesetzeswortlaut hinausgehende Interpretationen sind also allenfalls noch dann berechtigt, wenn sie mit den heutigen Anschauungen in Einklang stehen (174), eine andere Methode der Berücksichtigung geschichtlicher Faktoren würde jede Rechtsfortentwicklung durch Gesetzesauslegung hemmen (175) und auch keiner heutigen Methodentheorie entsprechen (176).

Auch der Satz im Baurechtsgutachten des Bundesverfassungsgerichts, soweit das Grundgesetz Materien aus der Weimarer Reichsverfassung übernommen habe, müsse angenommen werden, "daß sie in demselben Sinn zu verstehen sind, wie dies in der Weimarer Reichsverfassung der Fall war" (177), ist aus dem Zusammenhang des Rechtsgutachtens des Gerichts losgelöst mißverständlich. Er bezieht sich nämlich auf die Zuständigkeitsregelung bezüglich der Gesetzgebung in der Weimarer Reichsverfassung und sollte keine allgemein gültige Regel der Verfassungsinterpretation aufstellen.

---

(172) BVerfGE 6, 389 (431); schon RGZ 128, 111; das räumt auch Liermann, Rechtsgutachten 1957 aaO S.416 f. ein; aA anscheinend aber Link, Deutsches und österreichisches Staatskirchenrecht in der Diskussion, S.31 f.

(173) BVerfGE 11, 126 (130); 13, 261 (268).

(174) BVerfGE 11, 126 (130); 13, 261 (268).

(175) Wüstendorfer, Zur Methode, S.93 ff.

(176) Herzog in Maunz-Dürig-Herzog, Art.4 Rdnr.27; Esser, Vorverständnis, 121; Kriele, Theorie der Rechtsgewinnung, 85 ff.

(177) BVerfGE 3, 407 (415).

Im übrigen spricht aus der Entstehungsgeschichte der Kompromißlösung des Art.14o GG nichts für die Behauptung, der Parlamentarische Rat habe damit eine Perpetuierung des geltenden Kirchensteuerrechts gewollt. Art.14o GG sollte unter anderem die Garantie der staatlichen Mithilfe bei der Erhebung der Kirchensteuer ins Grundgesetz übernehmen, keineswegs aber allen Details der Kirchensteuer-Erhebung verfassungsrechtlichen Segen erteilen.

Der Bedeutungswandel der wörtlich in das Grundgesetz übernommenen Artikel der Weimarer Reichsverfassung stimmt letztlich auch mit dem Selbstverständnis der Kirchen überein, die ebenfalls von dem Grundsatz, Steuern nur von ihren Mitgliedern erheben zu können, ausgehen (178). Dieses Ergebnis bedeutet auch keine Beschneidung der Besteuerungsrechte "über eine neue Auslegung der Grundrechte der Glaubens- und Gewissensfreiheit" (179), sondern ist Ergebnis einer beispielsweise auch von der Katholischen Kirche geforderten ständigen Überprüfung des Verhältnisses Staat - Kirche (18o).

4. DAS PRINZIP DER MITGLIEDERBESTEUERUNG UND DAS GELTENDE RECHT

Das Prinzip der Mitgliederbesteuerung oder das Verbot der Besteuerung Andersgläubiger wird in

(178) Vgl. Can. 1446 C.I.C. und nach evang. Kirchensteuerrecht die Besteuerung der "Eingepfarrten"; Fischer, Trennung 2.Aufl. 1971, 227; Hollerbach, AöR 92 (1967), 113 Fn.54; Mikat, Grundfragen, 341.

(179) So aber Barth, StuW 1965, Sp.141.

(18o) Schreiben der Deutschen Bischofskonferenz, Trier 1969, S.2o.

der Besteuerungspraxis mehrfach berührt. So erscheint es zweifelhaft, ob die Bildung von sogenannten Steuergemeinschaften bei der Einziehung der Kirchenlohnsteuer (181) zwischen mehreren Religionsgesellschaften mit diesem Prinzip vereinbar ist (181a). Hier werden Kirchensteuerzahlungen ohne Dokumentation der Zugehörigkeit vermischt und danach in zwischen den beteiligten Religionsgesellschaften ausgehandelte Anteile aufgeteilt.

Bei der Besteuerung der konfessionsverschiedenen Ehen stößt die obligatorische Anwendung des Halbteilungssatzes sowie die gesamtschuldnerische Haftung gegenüber beiden Religionsgesellschaften auf erhebliche Bedenken. Auch die Erhebung des "besonderen Kirchgelds in glaubensverschiedenen Ehen" ist in dieser Hinsicht nicht zweifelsfrei.

---

(181) Z.B. in Berlin, Niedersachsen, Schleswig-holstein.

(181a) Schubert, Rechtliche Grundlagen, 1972, S.8 ff. sieht diese Kirchensteuererhebung als verfassungswidrig an.

§ 5 DIE BESTEUERUNG DER KONFESSIONSVERSCHIEDENEN EHEN

Der Halbteilungsgrundsatz wurde vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich (182) nur für die g l a u b e n s - verschiedenen Ehen für verfassungswidrig erklärt. Eine Einschränkung bestand ausserdem darin, daß der Halbteilungssatz nur dann verfassungswidrig ist, wenn zu seiner Anwendung ein "unausweichlicher Zwang (183) besteht. Das Gericht ließ in diesem Zusammenhang ausdrücklich offen, ob eine Kirchensteuerberechnung nach dem Halbteilungssatz "vor dem Grundgesetz Bestand haben würde, wenn sie von dem Einverständnis beider Ehegatten abhängig gemacht würde" (184).

Auf das "Einverständnis" der betroffenen Ehegatten stellt das Bundesverfassungsgericht dann in seiner Entscheidung zur Besteuerung der k o n f e s s i o n s - verschiedenen Ehen (185) entscheidend ab, indem es den Halbteilungssatz in konfessionsverschiedenen Ehen "jedenfalls" dann nicht für verfassungswidrig hält, wenn die betroffenen Steuerpflichtigen den Halbteilungssatz durch die Wahl der getrennten Einkommensteuerveranlagung vermeiden können. In dieser Entscheidung läßt das Gericht außerdem ausdrücklich offen, "ob für konfessionsverschiedene Ehen andere Kirchensteuergrundsätze deshalb gelten, weil hier beide Ehegatten der Kirchengewalt steuerberechtigter Religionsgesellschaften unterworfen sind, in glaubensverschiedenen Ehen aber nur der eine von ihnen" (186).

(182) E 19, 226 (235).
(183) E 19, 268 (274).
(184) E 19, 268 (281).
(185) E 2o, 4o.
(186) E 2o, 4o (44).

Diese Entscheidung zu dem inzwischen außer Kraft getretenen Recht war eine a-limine-Abweisung nach § 24 BVerfGG, deren Begründung es gar nicht bedurft hätte. Die Entscheidung erging schon wenige Wochen nach dem Eingang der Verfassungsbeschwerde und leidet in ihrer Begründung deutlich unter dem Zeitmangel. Das Gericht stellt lediglich auf das (fingierte) Einverständnis der Eheleute mit dem Halbteilungssatz ab, wenn sie die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer wählen.

Inwieweit jedoch in der Berechnung nach dem Halbteilungssatz ein Verstoß gegen das Prinzip der Mitgliederbesteuerung, das Neutralitätsgebot oder andere verfassungsrechtliche Grundsätze liegt, weil bei der Berechnung nach diesem Verfahren zwangsläufig von dem Einkommen des mehr (oder allein) verdienenden Ehegatten Kirchensteuer an die Religionsgesellschaft des weniger (oder gar nichts) verdienenden Ehegatten zu zahlen ist, wird vom Bundesverfassungsgericht überhaupt nicht geprüft.

Es hätte zu Recht darauf verzichtet, wenn das Einkommensteuerrecht im Falle der gewählten Zusammenveranlagung von hälftigen Anteilen am gemeinsamen Einkommen ausgeht. Das heißt, wenn die Wahl der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer die Deklaration der hälftigen Zurechnung des gemeinsamen Einkommens einschließt, so daß tatsächlich von einer freien Wahl des dann ja zutreffenden Halbteilungsprinzips gesprochen werden könnte (187).

---

(187) Diesen Gedankengang unterstellt einzig das OVG Berlin, Anhang I, S.1, dem Bundesverfassungsgericht.

1. DIE HÖHE DES EHEGATTEN-ANTEILS AN DER GEMEINSAMEN EINKOMMENSTEUERSCHULD

Im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren sowie beim gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleich und in den daraus erwachsenden Steuerbescheiden an die Ehegatten gemeinsam werden die individuellen Einkünfte beider Ehegatten weder bei der Ermittlung des "zu versteuernden Einkommens" noch bei der Aufgabe der Steuerzahlschuld an die Ehegatten getrennt behandelt. Findet der Steuerpflichtige also weder im Verfahren noch im Ergebnis einen tatsächlichen Hinweis auf seinen persönlichen Anteil an der Einkommensteuerschuld, so wird er auch in den zugehörigen Vorschriften vergeblich nach einer Regelung suchen.

a) Das Prinzip der Individualbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht

Aus dem System des geltenden Einkommensteuerrechts ergibt sich jedoch, daß Subjekt der Besteuerung immer nur einzelne natürliche Personen sind (188). Dieses vom Bundesverfassungsgericht sogenannte Prinzip der "Individualbesteuerung" als Grundsatz des deutschen Einkommensteuerrechts (188a) wird in der einkommensteuerrechtlichen Rechtsprechung und Literatur nur gelegentlich bei der steuerlichen Beurteilung von Verträgen zwischen Ehegatten bemüht (189).

---

(188) Arg. §§ 1, 15 Abs.1 Nr.2 EStG.

(188a) BVerfGE 6, 55; 19, 268 (275).

(189) So Lademann/Lenski/Brockhoff, EStG, § 26 b Anm.1; Herrmann-Heuer, EStG, § 26 b Anm.3 (3).

Es wird als beherrschendes und bei der Ehegattenbesteuerung nicht durchbrochenes (19o) Prinzip des geltenden Einkommensteuerrechts heute - soweit ersichtlich - in Rechtsprechung und Lehre nicht mehr grundsätzlich bestritten oder in Frage gestellt (191). Es ist nicht ein aus der Verfassung vorgegebenes oder aus der finanzwissenschaftlichen Theorie stammendes übergeordnetes Prinzip (192), sondern ein dem Gesetz systematisch zu entnehmender, jederzeit durch den Gesetzgeber änderbarer Grundsatz.

Die Kritik an der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 1957 zur Ehegattenbesteuerung (193) vor allem von Klein und Spitaler (194) kann als vom Gesetzgeber überholt hier unberücksichtigt bleiben. Der Gesetzgeber hat sich bei der Neuregelung der Ehegattenbesteuerung im Einkommensteuergesetz deutlich zum Individualbesteuerungsprinzip bekannt, indem er die freie Wahl der getrennten Veranlagung und die Aufteilungsmöglichkeit im Vollstreckungsverfahren bei Zusammenveranlagung einführte (§ 7 III S. 4-6 StAnpG) (195).

(19o) BFHE 87, 38o; Herrmann-Heuer aaO Anm.3 (1).

(191) Vgl. Abschn.174b EStR; aber noch Bühler-Strickrodt, Steuerrecht Bd.I, 1, 3.Aufl. 1959, S.24o, Fn.2 mwN.

(192) Littmann, FinArch. nF 27 (1968), 174 (183), bezeichnet das Individualprinzip als der "Sozialen Marktwirtschaft" systemadaequat.

(193) E 6, 55.

(194) Klein, FinArch. nF 18 (1957/58), 236, und Spitaler, BB 1957, 268.

(195) Vgl. Blümich-Falk, EStG 1o.Aufl., § 26, Anm.1 f.

Wenn aber die Ehegatten auch im Falle der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer individuell herangezogen werden, fragt sich, welchen Anteil jeder an der gemeinsamen Einkommensteuerschuld trägt.

b) Die Höhe des individuellen Anteils

Das Einkommensteuergesetz enthält keinerlei Hinweis, wie sich die gemeinsame Schuld auf beide Ehegatten aufteilt. Es begnügt sich mit dem Hinweis darauf, daß die Ehegatten nach der Zusammenrechnung ihrer Einkünfte "gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt" (196) werden.

Frühere Fassungen des Einkommensteuergesetzes kannten allerdings Regelungen für die interne Verteilung der Steuerschuld. So bestimmte § 16 Abs.2 EStG 192o (197): "Für die vermögensrechtlichen Beziehungen der Ehegatten untereinander gilt jeder Ehegatte als Schuldner des Abgabeteils, der nach den Verhältniszahlen berechnet wird, die sich ergeben, wenn jeder Ehegatte getrennt mit seinem Einkommen veranlagt worden wäre."

Dieselbe Aufteilung sah auch noch § 22 Abs.3 EStG 1925 (198) vor. Erst seit dem Einkommensteuergesetz 1934 (199) fehlt eine solche Regelung der internen Aufteilung. Im Angesicht dieser Rechtsentwicklung und des jetzt geltenden Splittingtarifs

---

(196) § 26b EStG.
(197) Vom 29.3.192o (RGBl. I, 359).
(198) Vom 1o. 8.1925 (RGBl. I, 18o).
(199) Vom 16.1o.1934 (RGBl. I, 1oo5).

bei zusammenveranlagten Eheleuten stellt sich die Frage, ob dieser Aufteilungsschlüssel des früheren Rechts, den § 7 III S.4-6 StAnpG heute noch für das Vollstreckungsverfahren vorschreibt, noch gilt. Für eine andere, insbesondere hälftige Aufteilung sprechen vor allem drei Indizien. Nach § 26b S.2 EStG sind die Einkünfte beider Ehegatten zusammenzurechnen und den Ehegatten gemeinsam zuzurechnen; gemäß § 32a Abs.2 EstG ist auf das so ermittelte zu versteuernde Einkommen der Splittingtarif anzuwenden, und schließlich schulden gemäß § 7 Abs.3 S.1 StAnpG beide Ehegatten die ganze Leistung, dh. sie sind als Gesamtschuldner Steuerschuldner und Steuerhaftende auf die Gesamtsumme zugleich (2oo).

c) Wirkung der Zusammenrechnung der Einkünfte

In einer früheren Rechtsprechung wurde aus der Tatsache der Zusammenrechnung der Einkünfte beider Ehegatten der Schluß gezogen, daß die Ehegatten eine steuerliche Einheit bilden und daß daher ihre gemeinsamen Einkünfte so zu behandeln sind, als ob sie von einem Steuerpflichtigen bezogen worden wären (2o1). Auch der Bundesfinanzhof hielt 1957 (2o2) noch daran fest, daß zusammenlebende Ehegatten insofern als Einheit zu behandeln seien, als Einkünfte aus einer einheitlichen Einkommensquelle nicht aufgespalten und getrennt betrachtet

---

(2oo) BFHE 78, 239 (242); Tipke-Kruse, AO, § 7 StAnpG Anm.5; vgl. § 44 Abs. 1 S.2 AO 1977 .

(2o1) RFH,RStBl. 193o, 266; 1931, 1o9 und 266; ebenso BFH, BStBl. 1955 III 389; BStBl. 1956 III 361 und 233; BStBl. 1957 III 2; so anscheinend auch KG ZevKR 1o, 422 (426).

(2o2) BStBl. 1957 III 162.

werden könnten. Andererseits hatte der Bundesfinanzhof bereits 1952 (2o3) herausgestellt, daß durch die Zusammenveranlagung der Einkünfte keine Einheit der Person hergestellt wird.

Schon das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891 (2o4) sah ausdrücklich vor, daß das Einkommen der Ehefrau dem Ehemann nicht zuzurechnen ist, dh. jeder Ehegatte wurde als Steuersubjekt angesehen. Erst die seit 192o gebrauchte Formulierung "... wird das Einkommen der Ehegatten zusammengerechnet" ließ die in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs vertretene, von der Personeneinheit der Eheleute ausgehende rechtliche Betrachtungsweise zu.

Heute ist jedoch trotz der mißverständlichen Formulierung im Einkommensteuergesetz allgemein anerkannt, daß die Zusammenrechnung der Einkünfte nicht zu einem den Ehegatten zu gleichen Teilen zuzurechnenden Einkommen führt (2o5). Die Zusammenveranlagung von Ehegatten ist vielmehr nach der ständigen neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (2o6) eine inhaltsgleiche Steuerfestsetzung in zwei materiell selbständigen Veranlagungen, die nur formal in einem Steuerbescheid zusammengefaßt werden. Die Zusammenrechnung ist eine bloße Vereinfachung für Steuerbehörde und -pflichtige mit tariflichen Auswirkungen (2o7).

(2o3) BStBl. 1952 III 1o7 (1o8).

(2o4) GS 175.

(2o5) Littmann, EStR, 11.Aufl., § 26b, Rdnr.1; Herrmann-Heuer, EStG, § 26 Anm.3, 4; § 26b Anm.3.

(2o6) BFHE 1o1, 358; 1o9, 317 (321), jeweils mwN.

(2o7) § 32b V EStG.

Das Gesetz geht auch nicht von einem Steuersubjekt mit einem Einkommen aus. Das zeigt sich besonders deutlich in dem Fall, wenn ein Ehegatte nach Auflösung einer Ehe noch in demselben Jahr wieder heiratet. Nach § 26 I S.2 LStG wird nämlich der Wiederverheiratete mit dem neuen Ehegatten für das ganze Jahr zusammen veranlagt. Dieses Beispiel aus dem Gesetz zeigt, daß die Zusammenrechnung der Einkünfte lediglich zu einer einheitlichen Ermittlung des Einkommens, auf das der Tarif anzuwenden ist, also lediglich zu einer Veranlagungseinheit (2o8), nicht aber zu einer Einkommenseinheit mit ideeller hälftiger Beteiligung führt (2o9).

d) Wirkung des Splittingtarifs

"Bei zusammenlebenden Ehegatten unterstellt der Gesetzgeber, daß sie normalerweise das Familieneinkommen zusammen erwirtschaften. Wählen sie die Zusammenveranlagung, so werden sie durch die Anwendung des Splittingtarifs im Ergebnis so besteuert, als ob jeder Ehegatte die Hälfte des Familieneinkommens erzielt hätte."
Dieser Satz des Bundesfinanzhofs (21o) könnte dazu verleiten, das Splittingverfahren als eine Methode anzusehen, "allen verheirateten Einkommensbeziehern die steuergünstigste Deklaration der Verteilung ihrer Einkunftsquellen zu gestatten mit der Folge, daß für die Berechnung der Einkommensteuer davon auszugehen ist, daß der mehrverdienende Ehegatte Ansprüche auf seine Einkommens-

(2o8) BFH, DB 1958, 152.
(2o9) So auch BVerfGE 19, 268 (275 ff.).
(21o) BFH, BStBl. 1965 III 616; BFHE 1o9, 363 (367).

quellen in Höhe der halben Differenz zwischen beiden Einkommen an den Ehepartner abgetreten hat" (211).

Wenn das Splittingverfahren tatsächlich eine solche hälftige Zuordnung im Wege der gegenseitigen Abtretung voraussetzt (212), so wäre der Halbteilungssatz im Kirchensteuerrecht im Falle der Zusammenveranlagung der Eheleute gerechtfertigt. Tatsächlich liegt in der Wahl der Zusammenveranlagung weder eine solche Abtretungserklärung, noch kann eine solche als stillschweigend abgegeben fingiert werden. Das Splittingverfahren ist eine Berechnungsmethode und hat keine Auswirkung auf die Zusammensetzung oder das Entstehen der Besteuerungsgrundlage, noch setzt es eine solche Abtretung notwendig voraus. Die Berechnung der Steuerschuld nach dem Splittingtarif ist eine reine Frage des Tarifs (213), wie sich deutlich aus dem Gesetz ergibt. Das Splittingverfahren ist in § 32a Abs.2 EStG geregelt. Die Vorschrift ist in Abschnitt IV des EStG "Tarif" und nicht etwa in den Abschnitten II "Einkommen" oder III "Veranlagung" untergebracht. Die Berechnungsmethode hat keine steuerbegründende Wirkung (214), sie hängt auch nicht von bestimmten Voraussetzungen oder Bedingungen der dargestellten Art ab, sie bezweckt lediglich eine Steuerentlastung im Be-

---

(211) Hackmann, FinArch. nF 31 (1972/73), 495 (512).

(212) So zB Dreysel, Anm. zu BFHE 69, 206, in ZevKR 9, 426, und Hoffacker, Pol.-Soz.Korrespondenz XV (1966), Nr.7, S.8 (9); Diese Vorstellung liegt - unausgesprochen - vielleicht der Ansicht zugrunde, der Halbteilungssatz sei wegen der Wahl der Zusammenveranlagung gerechtfertigt.

(213) Littmann, EStR, 11.Aufl., § 26b, Rdnr.1 mwN.

(214) BVerfGE 19, 268 (275).

reich der progressiven Besteuerungssätze und nicht eine Aufteilung des Einkommens auf die beiden Ehepartner.

e) Wirkung der Gesamtschuld

Auch die gesamtschuldnerische Haftung übt auf die gemeinsame Einkommensteuerschuld eine gewisse Klammerwirkung aus. Eine Auswirkung auf die interne Aufteilung der Gesamtschuld unter den Gesamtschuldnern würde einer Auswirkung auf den gesamtschuldnerischen Ausgleichsanspruch entsprechen.

Der gesamtschuldnerische Ausgleichsanspruch richtet sich auch im Falle der (öffentlich-rechtlichen) Steuerschuld nach dem Bürgerlichen Recht (215). Gemäß § 426 Abs.1 S.1 BGB sind die Gesamtschuldner kopfteilig, dh. bei zwei Personen hälftig, ausgleichspflichtig, "wenn nicht ein anderes bestimmt ist". Die Haftung zu gleichen Teilen ist also eine Hilfsregel mangels anderslautender Regelung (216).

Eine ausdrückliche steuergesetzliche Regelung der Aufteilung der gemeinsamen Einkommensteuerschuld ist nicht vorhanden. § 7 III S.4-6 StAnpG regelt erst die Beschränkung im Vollstreckungsverfahren und wäre daher höchstens analog anwendbar (217).

---

(215) H.M., vgl. Tipke-Kruse, AO, Bd.II, § 7 StAnpG, Anm.2; Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 7 StAnpG, Anm.7; Herrmann-Heuer, EStG, § 26b, Anm. 8, jeweils mwN.

(216) H.M., statt aller Palandt-Heinrichs, BGB, 34.Aufl., § 426 Anm.3 c.

(217) So auch FG Hamburg v. 18.1.1966 -III 3o3/62- (unv.).

Da es in der Regel auch keine vertraglichen Vereinbarungen geben wird, kommt mangels ausdrücklicher Regelung scheinbar die Hilfsregel des § 426 Abs.1 Satz 1 BGB zur Anwendung.

Ein hälftiger Ausgleichsanspruch unter den steuerpflichtigen Ehegatten hätte zur Folge, daß der alleinverdienende Ehegatte nach Bezahlung der gemeinsamen Steuerschuld von seinem Ehegatten die Hälfte der Summe zivilrechtlich beanspruchen könnte und umgekehrt. Das würde eine Auswirkung der Gesamtschuld auf die zugrundeliegenden Schuldverhältnisse bedeuten.

Das Gesamtschuldverhältnis wirkt jedoch lediglich im Außenverhältnis zum Gläubiger. Die gesamtschuldnerische Verklammerung beabsichtigt eine Erleichterung der Rechtsverfolgung durch den Gläubiger, sie tritt weder a priori ein noch kann sie über dieses Ziel hinausgehende Wirkung haben. Der Zweck begrenzt hier zugleich die Wirkungen der Verklammerung. Ist er erfüllt, entfällt der die Schuldnersolidarität rechtfertigende Grund. Die Hilfsregel des § 426 Abs.1 BGB hat also keine konstitutiv schuldbegründende Wirkung, falls keine ausdrückliche Regelung vorliegt, sondern greift erst ein, wenn keine andere Aufteilung bestimmbar ist (218).

Aus der Natur der gemeinsamen Einkommensteuerschuld und vor allem aus der zugrundeliegenden Besteuerungsgrundlage ergibt sich jedoch eine Bestimmbarkeit der individuellen Anteile, und zwar aus den Einkünften der Ehegatten. Die Anteile sind zumindest bestimmbar, so daß die

---

(218) So auch W.Goette, Gesamtschuldbegriff und Regreßproblem, 1974, S.125 ff. (132); im Ergebnis ebenso Herrmann-Heuer, § 26b, Anm.6.

Hilfsregel des § 426 Abs.1 BGB nicht Platz greifen kann. Das Gesamtschuldverhältnis als solches hat keinen Einfluß auf die Höhe des Ausgleichsanspruchs unter den Ehegatten und also auch keinen Einfluß auf die Aufteilung der gemeinsamen Steuerschuld. Entscheidend ist vielmehr, wie sich das Verhältnis gestalten würde, wenn die Ehegatten von vornherein nur zu Teilleistungen verpflichtet gewesen wären (219).

f) Ergebnis

Es ist festzuhalten, daß die Wahl der Zusammenveranlagung nicht schon aus dem Einkommensteuerrecht eine hälftige Zurechnung der steuerpflichtigen Einkünfte oder der Steuerschuld auf die Ehegatten nach sich zieht. Das Einkommensteuerrecht geht weder davon aus, daß den Steuerpflichtigen im Falle der Zusammenveranlagung die Einkünfte hälftig zuzurechnen sind, noch fingiert es eine solche Zurechnung.

Mangels Regelung der internen Aufteilung der Gesamtsteuerschuld zwischen den Ehegatten ist auf die allgemeinen Vorschriften, insbesondere des Ehegüterrechts, zurückzugreifen (22o), wo grundsätzlich das Prinzip der Gütertrennung gilt. Soweit keine abweichenden Vereinbarungen (Gütergemeinschaft) getroffen worden sind, ist also die gemeinsame Steuerschuld im Verhältnis der Anteile an den gemeinsamen Einkünften aufzuteilen. Ob dies in der von den Gesetzen 192o und 1925 angeordneten Weise, dh. entsprechend dem Verhält-

(219) So schon Senf, JW 1929, 1824.

(22o) Herrmann-Heuer, § 26b, Anm.8.

nis der bei fiktiver getrennter Veranlagung entstehenden Steuerbeträge, geschehen muß (221), wie es auch nach § 7 III S.4-6 StAnpG und für die Besteuerung der glaubensverschiedenen Ehen vorgesehen ist, oder ob die Steuerschuld einfach im Verhältnis der Einkünfte zueinander aufzuteilen ist (222), kann hier dahinstehen. Jedenfalls findet der Halbteilungsgrundsatz im Einkommensteuerrecht keine Begründung.

2. DIE VERMEIDBARKEIT DES HALBTEILUNGSGRUNDSATZES DURCH WAHL DER GETRENNTEN VERANLAGUNG

Ebenso wie die vorhandene Rechtsprechung (223) berufen sich Teile der Literatur (224) und die Gesetzgeber (225) zur Begründung der Beibehaltung des Halbteilungssatzes für die Besteuerung der konfessionsverschiedenen Ehen auf die Aussage des Bundesverfassungsgerichts in der Entscheidung vom 2o.4.1966 (226). Ist die Anwendung des Halbteilungssatzes vermeidbar, so ist er verfassungsgemäß (227).

---

(221) So Herrmann-Heuer, § 26b, Anm.8.

(222) Also ohne die fiktive Progressionsstufe jedes Ehegatten zu berücksichtigen.

(223) S. Fn.249, 25o, 251, 252.

(224) Marré, Hdb.StKirchR II, 33 f.; Engelhardt, 165 f., 159; Stein, Jur.Jhrb. 8 (1967/68), 13o; Hollerbach, AöR 92, 99; Meyer, ZevKR 14, 152 (155); Schmidt-Bleibtreu, DStZ 1966, 168; vgl. auch Grundrecht, 239.

(225) Vgl. zB Begr. zum KiStG Berlin 1967, Drucks. IV/1625 v. 23.9.1966 des Abgeordnetenhauses von Berlin, S.5.

(226) E 2o, 4o.

(227) Vgl. die Rspr. in Fn.252 und VG Braunschweig, KirchE 9, 218, und FG Bremen, KirchE 1o, 264 (glaubensversch.Ehen).

Das Bundesverfassungsgericht führt an der zitierten Stelle u.a. aus: "Im Grunde erstrebt die Beschwerdeführerin einerseits die Vorteile, die sich aus der Zusammenveranlagung für beide Ehegatten ergeben, andererseits möchte sie hinsichtlich der Kirchensteuern die Vorteile erreichen, die sich für sie bei getrennter Veranlagung ergeben würden. Zu einer solchen Regelung ist aber der Gesetzgeber unter keinen verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten verpflichtet." (228)

Das bedeutet positiv formuliert, daß der Steuerpflichtige sich durch die Wahl der Zusammenveranlagung gleichzeitig für den Halbteilungssatz im Kirchensteuerrecht entscheidet und daher rechtlich nicht unzulässig belastet wird (229).

Dieser Gedankengang knüpft an die grundlegende Entscheidung an, in der das Gericht festgestellt hatte, daß der Halbteilungssatz (in glaubensverschiedenen Ehen) "jedenfalls" dann, wenn er in einer staatlichen Regelung "zwangsweise - dh. unausweichlich und ohne Rücksicht auf den Willen der beteiligten Ehegatten -" (23o) angeordnet wird, mit Art.2 Abs.1 GG nicht vereinbar ist. Das Gericht räumte also schon hier dem Willen der betroffenen Grundrechtsträger grundrechtliche Relevanz ein. Die Möglichkeit, für oder gegen eine Besteuerungsbemessung zu entscheiden, nimmt ihr den grundrechtswidrigen Charakter.

---

(228) E 2o, 4o (45).

(229) So wird das Bundesverfassungsgericht in der Regel interpretiert, vgl. besonders deutlich Meyer, ZevKR 14 (1968/69), 152, und die Rechtspr. in Fn.227.

(23o) E 19, 268 (281); ähnl. schon E 19, 226 (24o).

In der Entscheidung vom 2o.4.1966 (231) erweitert das Gericht anscheinend den genannten Gedanken dahingehend, daß eine Regelung "jedenfalls" dann nicht grundrechtswidrig ist, wenn sie vermeidbar ist. Die Regelung verliert ihren grundrechtswidrigen Charakter schon dann, wenn die Möglichkeit der Vermeidbarkeit besteht, anscheinend auch dann, wenn diese Möglichkeit mit einer anderen Entscheidung gekoppelt ist.

a) Unterwerfung unter eine Pauschbesteuerung

Es hieße sicher, dem Bundesverfassungsgericht Unrecht tun, aus der Begründung der a-limine-Abweisung Aussagen von derartiger Tragweite herauszulesen. Das Gericht bezog lediglich zu der konkreten Rechtsfrage den Standpunkt, wer nicht nach dem Halbteilungssatz besteuert werden wolle, wer also (unbedingt) nur seinen persönlichen Einkünften entsprechend zahlen will, der solle von der ihm durch das Einkommensteuergesetz eingeräumten Möglichkeit Gebrauch machen, die getrennte Veranlagung zu wählen. Wählt er die getrennte Veranlagung jedoch nicht, so "unterwirft" er sich eben der vereinfachten Anwendung des Halbteilungssatzes. Die Frage der Verfassungsmäßigkeit der obligatorischen Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen konnte das Gericht damit offen lassen.

Die "Unterwerfung" unter eine Regelung aus Vereinfachungsgründen kennt gerade das Steuerrecht an anderen Stellen. So kann beispielsweise das Finanzamt den Kapitalverkehrsteuerbetrag gemäß

---

(231) E 2o, 4o (44).

§ 28 des KapVerkStG (232) oder den Grunderwerbsteuerbetrag (233) in einem Pauschbetrag festsetzen und von der genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlage absehen, wenn der Steuerpflichtige zustimmt.

Überhaupt ist jede Pauschalierung im Steuerrecht, wie zum Beispiel die im Einkommensteuerrecht verwandten Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderausgaben, nur mit der Zustimmung des Steuerpflichtigen möglich. Die Pauschbeträge des Einkommensteuerrechts werden nur angesetzt, wenn der Pflichtige keine höheren Kosten angibt.

Die Zustimmung des Pflichtigen macht die Pauschalierung also zulässig. Die Pauschalberechnung erspart sowohl dem Finanzamt als auch dem Pflichtigen die genaue Berechnung. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, daß der Steuerpflichtige seine Zustimmung nicht geben wird, wenn er sich von einer genauen Berechnung einen Steuervorteil verspricht. Die Zustimmung hat also regelmäßig den Sinn, das Verfahren zugunsten des Steuerpflichtigen zu vereinfachen. Denn grundsätzlich hat er den Anspruch auf eine den tatsächlichen IST-Ergebnissen entsprechende Besteuerung (234). Auch für den Bereich der Kirchensteuer ist es durchaus denkbar, daß den Steuerpflichtigen, die in konfessionsverschiedener Ehe leben, für den Fall der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer die Möglichkeit einge-

---

(232) idF v. 17.11.1972 (BGBl. I 2130).

(233) Vgl. zB § 24 GrEStG Bln. v. 18.7.1969, GVBl. Bln. 1969, 1034, BStBl. 1969 I 519, und die in den übrigen Ländern gleichlautenden Bestimmungen.

(234) Grundsatz d. Gleichmäßigkeit der Besteuerung, vgl. BVerfGE 14, 76 (103).

räumt wird, der Anwendung des Halbteilungssatzes zuzustimmen. Eine derartige Möglichkeit würde den Steuerpflichtigen allerdings keinerlei Vereinfachung bringen, lediglich das Finanzamt könnte auf die Aufteilung der gemeinsamen Einkommensteuerschuld nach den individuellen Einkünften verzichten.

Die derzeitige Regelung koppelt eine solche Zustimmung allerdings zwangsläufig mit der Wahl der Zusammenveranlagung. Da die Zusammenveranlagung aber in aller Regel wegen des Splittingtarifs erheblich vorteilhafter ist als die getrennte Veranlagung, wird sie fast ausnahmslos gewählt. Die Wahl der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer, um den "Vorteil" der individuellen Veranlagung zur Kirchensteuer zu erlangen, bedeutet in aller Regel einen finanziell größeren Nachteil bei der Einkommensteuer.

b) Die Koppelung mit der Wahl der Zusammenveranlagung im Einkommensteuerrecht

Die dargestellte rechtlich "heilende" Wirkung der Zustimmungserklärung ist allerdings zweifelhaft, wenn sie mit einer anderen Erklärung gekoppelt ist. Von einer Entscheidungsfreiheit bezüglich der Anwendung des Halbteilungssatzes kann keine Rede mehr sein, die Anwendung des Grundsatzes "volenti non fit iniuria" geschieht hier nur noch mittelbar (235).

---

(235) So auch Listl, Das Grundrecht, 236; OVG Berlin, Anhang I, 1 (3): "indirekte Wahlmöglichkeit".

Das Steuerrecht kennt die Koppelung von gesetzlichen Wahlmöglichkeiten durchaus, beispielsweise bei der Wahl der Bewertungs- und Bilanzierungsarten (Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz) (236). Der Unterschied zwischen beiden Fällen besteht allerdings darin, daß hier zwei gesetzlich eingeräumte Wahlmöglichkeiten miteinander gekoppelt sind, die als solche nicht verfassungsrechtlich notwendig sind. Der Gesetzgeber könnte - verfassungsrechtlich unbedenklich - eine Bilanzierungsart allein bindend vorschreiben. Ob er die Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen bindend vorschreiben könnte, ist aber zumindest verfassungsrechtlich zweifelhaft (237).

Ist die Wahlmöglichkeit aber notwendiger Bestandteil der Regelung, so muß sie auch "direkt" und nicht lediglich "indirekt" gewährt werden, weil sie sonst nicht die Wirkung hat, die ihr bei freier Entscheidung zukommt. Ein mit einem anderen gekoppeltes Wahlrecht ist kein echtes Wahlrecht, weil die Ausübung des einen das andere automatisch untergehen läßt.

Dagegen läßt sich einwenden, die Steuerpflichtigen könnten ihre Wahl nach § 26 EStG von der Entscheidung für oder gegen den Halbteilungssatz abhängig machen (238). Die Folge davon wäre allerdings, daß dann das Wahlrecht des § 26 EStG nicht mehr ausgeübt werden könnte. Das aber bedeutet den Verlust eines bundesrechtlich allen Verheira-

---

(236) Grundlegend RFH, RStBl. 1939, 356, und RStBl. 1938, 1123, zu § 5 S.1 EStG aF.

(237) Vgl. BVerfGE 2o, 4o und die Entscheidung des BFH v. 21.3.1969 (Fn.247).

(238) So zB OVG Berlin, Anhang I, 1 (5).

teten zustehenden Rechts aufgrund einer landesrechtlichen Vorschrift, was die Gesetzgebungskompetenz des Landesgesetzgebers übersteigt. Uberdies läge darin eine Verletzung des Gleichheitssatzes, weil dadurch ein Teil der verheirateten Steuerzahler willkürlich benachteiligt würde.

Gegen die hier vertretene Ansicht läßt sich mit dem Bundesverfassungsgericht schließlich noch einwenden, Eheleute müßten die Nachteile bei der Kirchensteuer eben in Kauf nehmen, wenn sie die "Vorteile" bei der Einkommensteuer in Anspruch nehmen wollen (239). Tatsächlich kennt das geltende Recht auch an anderer Stelle solche "Nachteile", die im Falle der Wahl der Zusammenveranlagung in Kauf genommen werden müssen (24o). Ausdrücklich wegen des "Vorteilsausgleichs" hielt es zum Beispiel der Bundesfinanzhof 1963 für mit der Verfassung vereinbar (241), daß für die Besteuerungsgrenze des § 13 Abs.3 Satz 2 EStG in der damals geltenden Fassung (242) das Gesamteinkommen der Ehegatten herangezogen wurde, wenn sie die Zusammenveranlagung gewählt hatten.

---

(239) E 2o, 4o (45); darauf verweisen vor allem OVG Berlin, Anhang I, 1 (5); und Rüfner, NJW 1971, 15 (18).

(24o) Zwang zum Verlustausgleich nach §§ 2 Abs.4 iVm. 1od EStG; nur einmalige Ausnutzung des Höchstbetrages von DM 2o.ooo für nicht entnommenen Gewinn, vgl. §§ 1oa EStG, 62c EStDV; nur einmalige Inanspruchnahme der Freibeträge nach §§ 14 S.2, 14a Abs.1, 16 Abs.4, 17 Abs.3, 18 Abs.3 EStG, der Freigrenze nach § 46 Abs.2 Ziff.1 EStG, und des Härteausgleichs nach § 7o EStDV, vgl. Abschn.219 Abs.3 EStR.

(241) BFHE 78, 239.

(242) Die Fassung galt bis zum 31.12.1964, danach wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in vollem Umfang zur Einkommensteuer herangezogen, wenn das Einkommen den Betrag von DM 6.ooo überstieg. Lagen diese Einkünfte unter DM 6.ooo, so wurden sie nur besteuert, sofern sie DM 1.ooo überstiegen. Vgl. aber jetzt § 13 Abs.3 EStG.

Die Heranziehung jedes Ehegatten aufgrund der in seiner Person begründeten Bemessungsgrundlagen im Kirchensteuerrecht ist jedoch kein "Vorteil", der vom Gesetzgeber mehr oder weniger beliebig gewährt werden kann; er ist vielmehr verfassungsrechtlich geboten.

Besonders deutlich tritt die Unhaltbarkeit des Gedankens der Vermeidbarkeit durch Wahl der getrennten Veranlagung beim Kirchenlohnsteuerabzug hervor (243). Mangels Wahlmöglichkeit beim Lohnsteuerabzug (§§ 38 Abs.1 EStG) wird hier nämlich der Halbteilungssatz bereits angewandt, bevor eine Entscheidung (auch nur mittelbar) des Arbeitnehmers überhaupt möglich ist. Diese wird vielmehr erst durch die Möglichkeit des Antrages auf getrennte Veranlagung gemäß §§ 46 Abs.2 Nr.7 iVm. §§ 26, 26a EStG nachträglich gewährt. Diese nachträgliche Korrekturmöglichkeit unter Inkaufnahme wirtschaftlicher Nachteile kann nicht als Möglichkeit eines "freien Entschlusses" (244) für oder gegen die Anwendbarkeit des Halbteilungssatzes bezeichnet werden.

c) Ergebnis

Die Vermeidbarkeit der Anwendung des Halbteilungssatzes bei der Kircheneinkommensteuer-Berechnung in konfessionsverschiedenen Ehen durch die Wahl der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer sichert diese Besteuerungsform nicht gegen jede Verfassungsverletzung von vornherein ab. Die Ausweichmöglichkeit über die getrennte Ein-

---

(243) Darauf weist auch Rüfner, NJW 1971, 15 (18), hin.
(244) So jedoch BayVerfGHE nF 23, 135 (143).

kommensteuerveranlagung enthebt daher nicht von der Frage, ob der Halbteilungsgrundsatz in zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehen mit der Verfassung vereinbar ist. Die Begründung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 2o. April 1966 (245) überzeugt nicht (246).

3. DER HALBTEILUNGSGRUNDSATZ UND DIE AKZESSORIETÄT DER KIRCHENSTEUER

Die Kirchensteuer von der Einkommensteuer knüpft in der Höhe an die Einkommensteuerschuld des Kirchenmitgliedes an. Die individuelle Einkommensteuerschuld eines Ehegatten richtet sich nach seinem Anteil an den gemeinsamen Einkünften, die nur in seltenen Fällen gerade die Hälfte ausmachen. Dennoch begründet der Halbteilungsgrundsatz bei beiden Ehegatten eine Kirchensteuerschuld, die ein Unverheirateter nur zu zahlen hätte, wenn seine Einkommensteuer genau die Hälfte der gemeinsamen Einkommensteuerschuld der Eheleute betragen würde.

Abgesehen von dem noch zu untersuchenden besonderen Kirchgeld in glaubensverschiedenen Ehen wird jedoch im Kircheneinkommensteuerrecht die

---

(245) E 2o, 4o.

(246) Ebenso: Grass-Böttcher, 163, Rdnr.39; Paulick, Festgabe Küchenhoff, 155 (169); Meyer-Arndt, Der Steuerberater 1966, 138, Fn.2; Kastenbauer, Diss.jur. 1967, 116; Spanner, Der Steuerbürger und das Bundesverfassungsgericht, 167; Listl, Das Grundrecht, 236, hat nur bezüglich dieser Form eines "Wahlrechts" bei glaubensverschiedenen Ehen "erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken"; Seltmann, NJW 1966, 2156 f., hält nur die Regelung bei der Kirchenlohnsteuer für verfassungswidrig.

Höhe der Steuerschuld ausschließlich von der eigenen Maßstabsteuerschuld des Kirchenmitglieds berechnet. Der Halbteilungssatz in zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehen stellt also als Berechnungsmaßstab eine Abweichung vom Prinzip der Akzessorietät der Kirchensteuer von der Einkommensteuer dar. Für die Bestimmung der Höhe der Kirchensteuerschuld knüpfen die gesetzlichen Bestimmungen nicht schematisch an die Einkommensteuerschuld des Pflichtigen an, sondern verwenden einen eigenen kirchensteuerrechtlichen Berechnungsschlüssel.

Die Durchbrechung des Prinzips der Akzessorietät zwischen (persönlicher) Einkommensteuer- und (persönlicher) Kirchensteuerschuld ist im geltenden Recht nur noch auf den Fall der zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehen beschränkt. Immerhin bedurfte es in der Zeit nach den Urteilen des Bundesverfassungsgerichts von 1965/66 erst einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (247), um klarzustellen, daß die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Anwendung des Halbteilungssatzes auch in konfessionsverschiedenen, zur Einkommensteuer g e t r e n n t veranlagten Ehen verbietet.

Aber auch an der Zulässigkeit des verbleibenden Falles der Anwendung des Halbteilungssatzes bestehen verfassungsrechtliche Zweifel (248). Die Gerichte hatten inzwischen mehrfach Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen.

---

(247) BStBl. 1969 II 632 = KirchE 1o, 349 = BFHE 96, 2o9.

(248) Als verfassungswidrig schlechthin sehen den HTS an:
Grass-Böttcher, 162; Schlenzka, DVBl. 1961, 14 (17); Fischer, 1.Aufl. (1964), 2oo ff.; 2.Aufl. (1971), 228; Kastenbauer, Diss.jur., 11o ff.; wohl auch Weber, Grundprobleme, 62.

Alle bislang dazu ergangenen Entscheidungen - soweit ersichtlich - haben die Verfassungsmässigkeit der Anwendung des Halbteilungssatzes in zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehen bestätigt. Neben dem Bayerischen Verfassungsgerichtshof, der im Wege der Popularklage angerufen worden war (249), hatten auch der Bundesfinanzhof (25o) und das Bundesverwaltungsgericht (251) Gelegenheit, höchstrichterlich Stellung zu nehmen. In allen Fällen hatte nur ein Ehegatte überhaupt Einkünfte. Gleichwohl wurden beide zur Kirchensteuer nach dem Halbteilungsgrundsatz herangezogen.

Tragende Begründung aller Entscheidungen ist die Vermeidbarkeit des Halbteilungssatzes für die Steuerpflichtigen (252) durch die Wahl der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer bzw. für Lohnsteuerpflichtige durch die Möglichkeit des Antrages auf getrennte Veranlagung (253).

Verfassungswidrig könne nach dem Bundesverfassungsgericht eine Regelung nur dann sein, "wenn sie dem Steuerpflichtigen auf keine Weise und zu keinem Zeitpunkt ein Ausweichen gestatte" (254). Bundesfinanzhof und Bundesverwaltungsgericht sahen übereinstimmend die Angelegenheit als durch

---

(249) BayVerfGHE nF 23 (197o), 135.

(25o) Urt.v.1.3.1974, ZevKR 19, 365; u.Beschl. Anh. I, S.7, zu FG Nürnberg, EFG 1972, 6o2.

(251) Beschl.v.3o.8.1972 -VII B 8.72- (unv.), Anh. I, S.7 u. OVG Bln.,Anh.I, S.1

(252) Vgl. auch schon die Urteile VG Berlin v. 13.2.1969 -III A 226/68- und v.6.11.1969 -III A 1o3/69- (beide unv.).

(253) Gem. §§ 46 Abs.2 Ziff.7 iVm. 26, 26a EStG; dazu BayVerfGHE nF 23, 135 (14o).

(254) FG Nürnberg aaO.und BayVerfGH aaO.

das Bundesverfassungsgericht entschieden an und wiesen die Nichtzulassungsbeschwerden wegen fehlender grundsätzlicher Bedeutung zurück.

Hilfsweise wird in der Rechtsprechung darauf hingewiesen, daß die beteiligten Religionsgesellschaften schließlich damit einverstanden seien, daß ihnen in Einzelfällen Steuereinnahmen entgehen (255) und daß es ihnen überlassen bleiben müsse, wie sie bei bestehender Kirchensteuerpflicht beider Ehegatten die Kirchensteuer unter sich aufteilten (256).

Der Bundesfinanzhof und das Bayerische Verfassungsgericht untersuchen auch eine mögliche Verletzung des Gleichheitssatzes (257). Dieser sei einmal nicht dadurch verletzt, daß glaubens- und konfessionsverschiedene Ehen unterschiedlich behandelt werden, weil beide Regelungen nicht miteinander verglichen werden könnten, "da es an der gemeinsamen tatsächlichen Grundlage hierfür, nämlich an der Aufteilung des Kirchensteueraufkommens auf zwei umlageerhebende Gemeinschaften fehlt". Auch die nicht vorhandene Wahlmöglichkeit für die Lohnsteuerpflichtigen im Lohnsteuerabzugsverfahren sei gegenüber den Einkommensteuerpflichtigen keine unzulässige Ungleichbehandlung, weil die Einführung einer solchen Wahlmöglichkeit das Lohnsteuerabzugsverfahren erheblich komplizieren würde und "insbesondere aber zu einer noch stärkeren Belastung der Arbeitgeber führen würde". Darin liege ein "sachlich einleuchtender Grund" für diese Regelung (257a).

---

(255) OVG Berlin, Anh.I S.5.
(256) BFH ZevKR 19,365(366); FG Nürnberg aaO.
(257) BFH ZevKR 19,365; BayVerfGH aaO. S.14o
(257a) BayVerfGH aaO. S. 14o f.

4. ART.3 ABS.1 GG

Da der Halbteilungssatz in konfessionsverschiedenen Ehen einen Fremdkörper im Kirchensteuersystem darstellt, bedarf er wegen Art.3 Abs.1 GG einer besonderen Begründung, die diese "Sonderbehandlung" nicht willkürlich erscheinen läßt (258). Denn eine Sondervorschrift verstößt nicht schon dadurch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, daß sie überhaupt von den einen Rechtsbereich bestimmenden Grundregeln abweicht (259).

a) Ungleichbehandlung durch Typisierung

Die Gesetzgeber der Länder ordnen die Anwendung des Halbteilungssatzes für alle zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehen an. Dabei berücksichtigen sie den Umstand nicht, daß die Einkommensverhältnisse der Adressaten dieser Regelung erhebliche Unterschiede aufweisen. Sie rechnen vielmehr 'idealtypisch' jedem Ehegatten die Hälfte der gemeinsamen Einkünfte zu, rechtlich Ungleiches wird hier gleich behandelt.

aa) Typisierung als gesetzgeberische Notwendigkeit

Jeder Gesetzgeber und besonders der Steuergesetzgeber muß in der Regel verschiedenartige Sachverhalte nach einigen besonderen Merkmalen zusammenfassen, um die aufgestellten Regelungen durch-

---

(258) BVerfGE 1, 14 (52); 12, 341 (348); Art.3 Abs.1 GG gilt auch im Kirchensteuerrecht, vgl. Mikat, Grundfragen, 347.

(259) BVerfGE 9, 2o (28); 9, 2o1 (2o7); 12, 341 (349).

führbar zu machen (26o). Ohne ein gewisses Maß an Typisierung (261) ist in der Steuergesetzgebung nicht auszukommen, das hat mit der sog. 'typisierenden Betrachtungsweise' aus der Steuerrechtsprechung (262) nichts zu tun (263).

Im Gegensatz zur 'typisierenden Betrachtungsweise' in der Rechtsprechung ist eine Typisierung bei der Gesetzgebung begriffsnotwendig und daher als solche verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (264). Allerdings ist der Gesetzgeber auch hier an Grenzen gebunden, die gemäß Art.2o Abs.3 GG in der verfassungsmäßigen Ordnung liegen, zu der wiederum Art.3 Abs.1 GG gehört (265).

Nach der in der übrigen Rechtsprechung anerkannten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist der Gleichheitssatz nur verletzt, "wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden läßt, kurzum, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß" (266), dh. die Unsachlichkeit der Regelung muß evident sein (267).

(26o) BVerfGE 13, 331 (341); 21, 12 (27); 23, 327 (346), 24, 174 (183); 26, 265 (275 f.); BFH, BStBl. 1963 III 381; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, Bd.I, 1, S.168, 17o.

(261) Oder "Schematisierung", vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 1 StAnpG Anm.2o und 21 bis 23.

(262) Wennrich, Die typisierende Betrachtungsweise, 1963, passim.

(263) Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte, 2o2 ff. (2o9, Fn.42).

(264) Ebenso Wennrich aaO, 118 ff. mwN; Papier aaO, 2o9, Fn.42.

(265) Bettermann, Der Staat, 1962, 79 (91 f.).

(266) BVerfGE 1, 264 (276).

(267) BVerfGE 12, 326 (333); 14, 142 (15o); 19, 1o1 (115); 23, 135 (143).

bb) Halbteilungssatz und Willkürverbot

Ohne im Rahmen dieser Untersuchung auf die besondere Problematik des Willkürverbots aus Art.3 Abs.1 GG eingehen zu können, soll hier - obwohl es scheinbar auch eine andere Auffassung gibt (268) - eher thesenartig festgehalten werden, daß die Anwendung des Halbteilungssatzes in zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehen nicht eines "sachlich einleuchtenden Grundes" entbehrt, also nicht als willkürlich bezeichnet werden kann. Der Fall der zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehe macht eine Aufteilung des gemeinsamen Maßstabsteuerbetrages notwendig. Will man dabei aus irgendeinem Grunde nicht auf den individuellen Anteil abstellen, so ist die Halbteilung eine vernünftige und sachgerechte Aufteilung.

Auch die besondere Behandlung der Kirchensteuerpflichtigen, die in konfessionsverschiedener Ehe leben und zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden, ist nicht willkürlich, weil die Kirchensteuerpflichtigen, die in einer solchen Ehe leben, gegenüber allen anderen eine relevante Besonderheit aufweisen, die darin besteht, daß ihr Ehegatte, mit dem sie zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, zu einer anderen kirchensteuererhebenden Religionsgesellschaft gehört. Wenn auch in der Hauptsache praktische Erwägungen, die grundsätzlich keinen Vorrang vor der 'Richtigkeit' der Regelung haben dürfen, für die Beibehaltung des Halbteilungssatzes in diesem Fall in den neuen Kirchensteuergesetzen eine Rolle gespielt haben,

---

(268) Grass-Döttcher, 165, die einen Verstoß gegen Art.3 Abs.1 GG allerdings nur summarisch behaupten.

so kann sie doch nicht als "unrichtig" bezeichnet werden. Ein Vorwurf, den man dann auch der gesamten bestätigenden Rechtsprechung machen müßte.

b) Ungleichbehandlung der glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen

Zieht ein jüdisch-christliches Ehepaar von Frankfurt a.Main nach Offenbach, so wird kirchensteuerrechtlich aus einer konfessionsverschiedenen eine glaubensverschiedene Ehe (269). Ein in Berlin lebendes Ehepaar führt eine glaubensverschiedene Ehe, obwohl beide Ehegatten evangelisch sind, weil ein Ehegatte einer ausländischen evangelischen Landeskirche (Schwedische Staatskirche) angehört (27o).

In einer glaubensverschiedenen Ehe gehört nur ein Ehegatte einer kirchensteuererhebenden Religionsgesellschaft an. Die Unterscheidung konfessionsverschieden und glaubensverschieden ist also rein tatsächlich bedingt (271). Ob eine konfessionsgleiche, konfessionsverschiedene oder glaubensverschiedene Ehe vorliegt, läßt sich aus der Angabe der Religions- bzw. Konfessionszugehörigkeit allein noch nicht mit Sicherheit bestimmen. Es bestehen von Land zu Land, von Gemeinde zu Gemeinde Unterschiede. Dennoch wird an diese Unterscheidung im Kirchensteuerrecht eine recht unterschiedliche Rechtsfolge geknüpft. Ob diese Ungleichbehandlung tatsächlich und rechtlich zum

---

(269) Vgl. oben § 1 / 1.

(27o) VG Berlin v. 2.11.1967 -III A 55/67- (unv.).

(271) So auch FG Baden-Württ., EFG 1971, 149.

Teil kaum unterscheidbarer Tatbestände mit Art.3 Abs.1 GG vereinbar ist, wird gelegentlich bezweifelt (272). Außer der rechtlich zufälligen Unterscheidung ist vor allem zu bedenken, daß das Grundgesetz in Art.137 Abs.6 WRV iVm. Art.14o GG alle Kirchen und Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts hinsichtlich des Besteuerungsrechts gleichgestellt hat (273).

Für einen Kirchensteuerpflichtigen ist es nicht nur von Bedeutung, welcher Religionsgesellschaft er angehört und welcher sein Ehegatte, sondern auch, wo er wohnt. An einem Ort ist seine Kirchensteuerschuld recht erheblich, weil die Kirche des gutverdienenden Ehegatten Kirchensteuern erhebt, an einem anderen Ort ist sie "O", weil dieselbe Kirche des Ehegatten keine Kirchensteuern erhebt. Umgekehrt zahlt hier der Alleinverdiener an seine und seines Ehegatten Kirche Steuern, dort zahlt er dieselbe Summe nur an seine Kirche und muß wegen der Unterhaltspflicht den privat-rechtlichen Beitrag seines Ehegatten zu dessen Kirche zusätzlich zahlen (274): eine unterschiedliche Behandlung gleicher Sachverhalte nicht nur von Land zu Land (275), sondern auch innerhalb des Geltungsbereichs desselben Gesetzes, wie beispielsweise in Hessen.

---

(272) Clauss, NWB Fach 12, 1121; Engelhardt, 165 f.; Fischer, Trennung, 2.Aufl., 228 mwN; Grundmann, JZ 1967, 198; Hartmann, DB 1973, 347 (348); Sälzer, NJW 197o, 169, Fn.13; Spanner, Der Steuerbürger, 166 f.; im Ergebnis auch Hollerbach, AöR 92 (1967), 99 (118), und Rüfner, NJW 1971, 15 (18).

(273) Auch wenn die kleinen Religionsgesellschaften nur selten von dem Besteuerungsrecht Gebrauch machen, Lehmann, Die kleinen Religionsgesellschaften, 1o8; ähnl. Fischer, Trennung, 2.Aufl., 228.

(274) Vgl. Sachverhalt i.BayVerfGH, Verw.Rspr.24, 641.

(275) Der Gesetzgeber ist nur verpflichtet, den Gleichheitssatz in seinem Land zu wahren (BVerfGE 1o, 354 (371)).

aa) Gegenstand des Vergleichs

Gelegentlich wird gesagt, eine unterschiedliche Behandlung der glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen sei deswegen gerechtfertigt, weil in konfessionsverschiedenen Ehen beide Ehegatten der Kirchengewalt steuerberechtigter Religionsgesellschaften unterworfen sind (276). Gegenstand des Vergleichs sind hier also beide Ehegatten zusammen, die - als Personenmehrheit betrachtet - tatsächlich den genannten Unterschied aufweisen.

Zwar ist die Ehe als solche eine in Art.6 Abs.1 GG besonders geschützte Institution, so können aber die Ehepartner dennoch nicht als grundrechtsfähige Einheit angesehen werden. Nach allgemeinem Grundrechtsverständnis und besonders zu Art.3 Abs.1 GG entwickelten Grundsätzen ist Träger des Anspruchs auf Gleichbehandlung die einzelne Person, wobei neben der natürlichen Person auch die juristische Person oder eine sonstige nicht- oder teilrechtsfähige Personengruppe vergleichbarer Art in Betracht kommt (277). Rechtsträger sind die Ehegatten für sich. Vergleichsobjekt ist also nicht die konfessions- bzw. glaubensverschiedene Ehe als solche, sondern der verheiratete Kirchensteuerpflichtige, dessen Ehegatte einmal einer kirchensteuererhebenden Religionsgesellschaft und im anderen Fall keiner solchen angehört.

---

(276) So zB Stein, Jur.Jhrb. 8 (1967/68), 12o (13o); Marré, Hdb. StKirchR II, 33 f.; OVG Berlin, Anh. I, 5 f.

(277) Maunz-Dürig-Herzog, GG, Art.3 Abs.1, Rdnr.285 ff.

bb) Das Paritätsgebot

Sofern das Problem überhaupt gesehen wird, wird gegenüber dem Vorwurf der Ungleichbehandlung der konfessions- und glaubensverschiedenen Ehen darauf verwiesen, daß die gesamte Kirchensteuer der Eheleute jedenfalls von der gemeinsamen Einkommensteuerschuld berechnet werden müsse, der Aufteilungsschlüssel also die Gesamtbelastung der Eheleute nicht berühre (278). Die spezifische kirchensteuerrechtliche Begünstigung des Ehegatten, dessen effektiver Anteil am Haushaltseinkommen höher ist als der nominale Splittingbetrag, wird durch die kirchensteuerliche Schlechterstellung des Ehegatten, dessen effektiver Anteil am Haushaltseinkommen kleiner ist, genau ausgeglichen.

Dagegen läßt sich allerdings einwenden, daß dadurch indirekt (auf dem Umweg über den Ehegatten) zwischen Mitgliedern kirchensteuererhebender Religionsgesellschaften und weltanschaulich anders orientierten Bürgern unterschieden wird, obwohl Art.4 Abs.1 GG (279) eine Gleichbehandlung aller Weltanschauungen gebietet (28o). Das Paritätsgebot läßt sich zur Ausfüllung des Gleichheitsgebotes allerdings nur insoweit heranziehen, als es die Anforderungen an das Willkürverbot in dieser Richtung erhöht, nicht aber eine Unterscheidung schlechthin verbietet.

Der Kirchensteuergesetzgeber muß zwangsläufig zwischen Angehörigen kirchensteuererhebender Re-

---

(278) OVG Berlin, Anh. I, 5 f.

(279) Zu Kriterien zum Willkürverbot aus anderen Verfassungsbestimmungen, vgl. Podlech, Gehalt und Funktionen, 1971, 135 ff.

(28o) Zum Paritätsgrundsatz: Maunz-Dürig-Herzog, GG, Art.4, Rdnr.22 mwN.

ligionsgesellschaften und solchen Bürgern, die einer solchen Religionsgesellschaft nicht angehören, unterscheiden. Daher verletzt es nicht Art.3 Abs.1 GG, wenn im Kirchensteuergesetz Ehegatten, die zur Maßstabsteuer zusammen veranlagt werden, in drei Gruppen aufgeteilt werden, nämlich solche, die mit einem der gleichen Kirche angehörenden, solche, die mit einem einer anderen kirchensteuererhebenden Kirche angehörenden, und solche, die mit einem keiner solchen Religionsgesellschaft angehörenden Ehegatten verheiratet sind.
Diese Unterscheidung als solche ist nicht, auch nicht im Lichte des Art.4 Abs.1 GG, willkürlich.

5. ART.6 ABS.1 GG

Ein lohnsteuerpflichtiges Kirchenmitglied zahlt nach der Eheschließung mit einem konfessionsverschiedenen Partner die Hälfte der sich aus seiner Lohnsteuer ergebenden Kirchensteuer an die Religionsgesellschaft seines Ehegatten. Zwar zahlt er nicht mehr Kirchensteuer als vor der Eheschliessung, wegen der günstigeren Lohnsteuerklasse in der Regel sogar weniger, aber er zahlt einer fremden Religionsgesellschaft, der er möglicherweise ablehnend gegenübersteht. Darin liegt eine Verschlechterung seiner rechtlichen Stellung durch die Eheschließung.

Ein im Sinne des Einkommensteuergesetzes einkommensloses Kirchenmitglied schuldet als Unverheirateter keine Kirchensteuer, heiratet dieses Kirchenmitglied jedoch einen erwerbstätigen konfessionsverschiedenen Partner, so schuldet es nun Kir-

cheneinkommensteuer in Höhe der halben Einkommensteuer des Ehegatten. Seine rechtliche Position hat sich demnach ebenfalls deshalb verschlechtert, weil es verheiratet ist.

Art.6 Abs.1 GG aber verbietet dem Gesetzgeber, Regelungen zu schaffen, die Verheiratete gegenüber Unverheirateten benachteiligen (281).

a) Die ideelle Benachteiligung beim Lohnsteuerabzug

Im Falle des Kirchenlohnsteuerabzuges zugunsten der fremden Religionsgesellschaft liegt die Benachteiligung nicht in der Höhe der zu zahlenden bzw. einbehaltenen Steuer, sondern in deren Empfänger. Ein wirtschaftlicher Nachteil liegt also gegenüber dem unverheirateten Kirchenmitglied nicht vor.

In der Abführung eines Teils der einbehaltenen Kirchenlohnsteuer an die fremde Religionsgesellschaft liegt zwar eine gegenüber Ledigen besondere Behandlung des Verheirateten, die nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen besonderen Rechtfertigungsgrund erfordert (282), es liegt aber keine materielle Benachteiligung gegenüber Ledigen vor, die erst zu einer Verletzung des Art.6 Abs.1 GG führen würde (283). Die Kirchensteuerbelastung des lohnsteuerpflichtigen Verheirateten ist nicht höher als die des Ledigen, eher geringer.

---

(281) Ständ.Rspr. des BVerfG, vgl. vor allem E 13, 29o (299); 21, 1 (5); grundlegend E 6, 55; vgl. für das Kirchensteuerrecht auch E 19, 226 (239).

(282) BVerfGE 13, 29o (299), 21, 1 (5).

(283) BVerfGE 13, 29o (299) mwN.

Der Kirchenlohnsteuerabzug in konfessionsverschiedenen Ehen verletzt Art.6 Abs.1 GG nicht.

b) Die materielle Benachteiligung bei der Kircheneinkommensteuer

Im Falle der Veranlagung zur Einkommensteuer liegt - im Gegensatz zum Lohnsteuerabzug - beim nicht- (oder wenig) verdienenden Ehegatten eine echte wirtschaftliche (finanzielle) Benachteiligung gegenüber dem Ledigen vor. Dem kann man zunächst entgegenhalten, daß das Kirchenmitglied - wäre es nicht verheiratet - Einkünfte hätte und somit Kirchensteuern zu zahlen hätte (284). Diese Vermutung ist jedoch rechtlich irrelevant, weil sie nicht zwingend ist. Es gibt außerhalb des familiären Unterhalts eine Fülle von steuerfreien Einkünften, etwa solche des § 3 EStG, so daß der Satz, "wer keine Unterhaltsansprüche hat, hat Einkünfte, die zu Kirchensteuern führen", nicht aufrecht zu halten ist. Jedenfalls ist dieses Argument nicht geeignet, den Halbteilungssatz vor dem Ehebenachteiligungsverbot des Art.6 Abs.1 GG zu rechtfertigen.

Dem Vorwurf einer Verletzung des Art.6 Abs.1 GG läßt sich jedoch entgegenhalten, daß der Nachteil bei dem einen Ehegatten durch einen ebensogroßen Vorteil bei dem anderen ausgeglichen wird, daß die Eheleute zusammen also nicht benachteiligt sind.

Schutzobjekt des Art.6 Abs.1 GG ist die Ehe und Familie. Die Eheleute sind gemeinschaftlich Träger

(284) So Dreysel, DvBl. 62, 237 (241).

dieses "Gruppenrechts" (285), wenn sie auch nur als einzelne Personen aus Art.6 Abs.1 GG Rechte herleiten können (286).

In der Anwendung des Halbteilungssatzes als Aufteilungsmethode der einheitlichen Einkommensteuerschuld liegt keine "Diskriminierung" der Ehe (287), weil die Notwendigkeit einer Aufteilung besteht. Für den Maßstab dieser Aufteilung gibt allerdings Art.6 Abs.1 GG nichts her (288).

Das Bundesverfassungsgericht hat schon mehrfach darauf hingewiesen, daß Art.6 GG keinen Maßstab abgibt, wenn in der Benachteiligung eines Ehegatten eine gleichzeitige Begünstigung des anderen liegt (289). Eine solche Regelung ist "eheneutral".

6. ART.4 ABS.1 GG; 137 ABS.6 WRV

Wenn das Bundesverfassungsgericht zum Halbteilungssatz in glaubensverschiedenen Ehen festgestellt hat, daß sich aus dem Neutralitätsprinzip des

---

(285) Wernicke in Bonner Kommentar, Art.6 Anm.II.

(286) BVerfGE 13, 29o (298).

(287) So auch Grundmann, JZ 1967, 197, allerdings mit der Begründung, daß die Verschlechterung des einen Ehegatten nur "unbeabsichtigte Nebenfolge" sei, vgl. BVerfGE 3, 135; 9, 244. Einen Verstoß gegen Art.6 I GG nehmen lediglich Grass-Böttcher, 165, ohne weitere Begründung und für alle gemischten Ehen pauschal an. Bezüglich des Halbteilungssatzes in glaubensverschiedenen Ehen hatte auch BaWüVGH, BWVBl. 196o, 25, zu Recht einen Verstoß gegen Art.6 I GG gesehen, während OVG RhPf. E 7, 149 (154), einen solchen ausdrücklich für diesen Fall abgelehnt hatte.

(288) BVerfGE 28, 324 (346 f.).

(289) BVerfGE 11, 5o (59); 11, 64 (69); 12, 151 (167); 12, 18o (191); 15, 328 (333).

Grundgesetzes ergebe, daß ein Arbeitnehmer, der keiner steuerberechtigten Kirche angehört, durch staatliches Gesetz nicht verpflichtet werden dürfe, Kirchensteuer nur deshalb zu zahlen, weil sein Ehegatte einer Kirche angehört (29o), so würde die Kirchensteuerpflicht des in konfessionsverschiedener Ehe lebenden Lohnsteuerpflichtigen gegenüber der Kirche des Ehegatten ebenso davon betroffen sein, wenn er nicht (zufällig) auch selbst kirchensteuerpflichtig wäre und daher nicht ein Arbeitnehmer ist, der k e i n e r K i r c h e angehört.

Ebenso scheint die vom Bundesverfassungsgericht daraus gezogene Folge (291), daß als Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer nur das Einkommen des kirchenangehörigen Ehegatten herangezogen werden darf, für den nicht oder wenig verdienenden Ehegatten in konfessionsverschiedener Ehe zuzutreffen (292).

Im folgenden Teil sollen diese vom Bundesverfassungsgericht gewonnenen Erkenntnisse als richtig zugrundegelegt werden. Darauf aufbauend soll versucht werden, die vom Verfassungsgericht selbst offengelassene Frage, ob diese Grundsätze auch für die Besteuerung der konfessionsverschiedenen Ehen gelten, zu klären; das Gericht konnte diese Frage dahinstehen lassen, weil es die hier abgelehnte Ansicht vertrat, mit der Wahlmöglichkeit der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer und damit auch zur Kirchensteuer sei der Verfassung Genüge getan. Der Unterschied zwischen in glaubens- und konfessionsverschiedener Ehe lebenden Kirchen-

---

(29o) E 19, 226 (235 f.).

(291) E 19, 268 (274).

(292) Böhlig, System (Diss.jur. 1964), 1o3, nimmt eine Verletzung des Art.4 Abs.1 GG ausdrücklich an.

steuerpflichtigen ist lediglich der, daß hier der Ehegatte auch kirchensteuerpflichtig ist, dort aber nicht. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß der nicht kirchensteuerpflichtige Ehegatte oft seiner Religionsgesellschaft privatrechtliche Beiträge zahlt. Für die verfassungsrechtliche Untersuchung präzisiert lautet die Frage also, ob die negative religiöse Finanzierungsfreiheit des Art.4 Abs.1 GG und das korrelierende Prinzip der Mitgliederbesteuerung des Art.137 Abs.6 WRV durch die Kirchensteuerpflicht des Ehegatten eingeschränkt bzw. modifiziert ist (293). Eine solche Einschränkung könnte sich schon grundsätzlich aus dem Wesen der Ehe als Einkommens- und Wirtschaftsgemeinschaft, zum anderen aber auch aus der ehelichen Unterhaltspflicht des bürgerlichen Rechts ergeben.

a) Ehe als Einkommensgemeinschaft

Die Rechtsprechung vor 1965 hatte den Halbteilungssatz stets mit dem 'Wesen der Ehe' als Wirtschafts- und Einkommensgemeinschaft begründet (294).
Im Grunde übernahmen diese Entscheidungen lediglich die Begründung des Entwurfs des evangelischen Kirchensteuergesetzes für die älteren Provinzen Preußens (295):

---

(293) So ausdrücklich zB FG Hamburg, ZevKR 9, 1o1 (112).

(294) BayVerfGHE nF 1o II, 86 (92 ff.); BaWüVGH, ESVGH 6, 1 (7); OVG RhPf. AS 7, 149; LVG Hannover, ZevKR 6, 2o6; KG, KirchE 6, 21o; VG Berlin, EFG 1962, 555; FG Stuttgart, EFG 1957, 16; FG Nürnberg, EFG 1962, 66; FG Stuttgart, EFG 1958, 15; VG Stuttgart, KirchE 3, 63 (67); FG Hamburg, ZevKR 9, 1o1; PrOVGE 83, 18o (183), und JW 1929, 1612; HambOVG, RVBl. 194o, 513; ThürOVGE 14, 123.

(295) Zit. bei Maass, S.24 mwN.

"Aus dem Begriff der Ehe als dauernder Vereinigung der Ehegatten zu vollständiger Gemeinschaft aller Lebensverhältnisse ergibt sich bei verschiedenem religiösen Bekenntnis für jeden Ehegatten die Pflicht, zur Befriedigung der kirchlichen Bedürfnisse und Pflichten des anderen Ehegatten in gleichem Maße beizutragen. Es entspricht dies dem Wesen der Ehe in weit höherem Maß als eine Bemessung der Steuerpflicht nach dem Einkommen jedes Ehegatten."

Diese Begründung des Halbteilungssatzes ist vom Bundesverfassungsgericht für die glaubensverschiedenen Ehen ausdrücklich abgelehnt worden, weil die Ehe "nicht als Grund für die steuerliche Schlechterstellung des Ehegatten verwendet werden" dürfe. "Erst recht muß das gelten, wenn die Ehe zum Anlaß genommen wird, eine sonst nicht bestehende Steuerpflicht des einen Ehegatten überhaupt erst zu begründen." (296)

Zur B e g r ü n d u n g einer Kirchensteuerpflicht darf die 'Einkommensgemeinschaft Ehe' daher nicht herangezogen werden. Ob die 'Einkommensgemeinschaft Ehe' auch für die A u f t e i l u n g der insgesamt geschuldeten Kirchensteuer bei beiderseits bestehender Kirchensteuerpflicht nicht herangezogen werden darf, ist damit allerdings noch nicht gesagt (297).

---

(296) BVerfGE 19, 226 (238 f.).

(297) So auch Hollerbach, AöR 92, 119.

Nach der früheren Rechtsprechung und der teilweise in der Literatur (298) und von den Kirchen (299) vertretenen Ansicht beinhaltet das 'Wesen der Ehe' den Gedanken, zwischen zusammenlebenden Eheleuten bestehe eine Einkommens- und Wirtschaftsgemeinschaft, die eine Trennung nach dem, was jeder aus eigener Tätigkeit marktwirtschaftlich verdient, nicht zuläßt (3oo). Abgesehen von dem begrenzten Aussagewert derartiger "institutioneller" Argumente (3o1) läßt sich belegen, daß das Wesen der Ehe diesen Gedanken nicht beinhaltet. Die Vorfrage, ob das Kirchensteuerrecht überhaupt bei der einkommensrechtlichen Beurteilung der Ehe von der des Einkommensteuerrechts abweichen darf, kann also dahinstehen.

aa) Ehe als normativer Begriff

Der Rechtsordnung der Bundesrepublik Deutschland liegt eine derartige Vorstellung vom Wesen der Ehe nicht (mehr) zugrunde. Weder das hier einschlägige Einkommensteuerrecht noch das bürgerliche Vermögensrecht sehen in der Ehe eine steuerliche (3o2) oder vermögensrechtliche Güter-

(298) Krumstroh, Diss.jur.193o, 14 f. mwN, und Ebers, JW 1929, 1823; Barth, StuW 1965, Sp.137 (169 ff.); Karg, ZevKR 7, 1o2 (1o4); Liermann, Rechtsgutachten 1965, 28 ff.; Dreysel, ZevKR 9, 426; Gefaeller, ZevKR 1, 387 f.; Assmann, FR 1966, 114; Fröhder, FAZ 1968, Nr.14, S.2; Grundmann, JZ 1967, 197, Hoffacker, Pol.Soz., Korrespondenz, 15 (1966), Nr.7 S.8;

(299) Vgl. die Nachweise bei Listl, Das Grundrecht, 237, und die amtl.Begründung zum KiStG NRW in Drucks. Nr.318 des Landtags NRW, 6.Wahlp., Bd.2, dort S.5 ff.

(3oo) FG, KirchE 6, 21o; FG Nürnberg, KirchE 5, 3o3 (3o5).

(3o1) Rüthers, Institutionelles Rechtsdenken, 197o, passim.

(3o2) BVerfGE 26, 321 (326).

einheit (3o3). Es kann hier dahinstehen, ob dem vorkonstitutionellen Recht eine andere Vorstellung zugrunde lag. Die Prüfung einer Steuernorm kann immer nur im Rahmen der geltenden Rechtsordnung vorgenommen werden (3o4).

Für das Steuerrecht ist bereits festgestellt worden, daß sich weder aus dem Umstand der Zusammenveranlagung, noch aus dem Splittingtarif oder der gesamtschuldnerischen Haftung ergibt, daß Eheleute als Einkommenseinheit behandelt werden. Der gelegentlich gebrauchte Begriff der 'Wirtschaftsgemeinschaft' (3o5) umschreibt lediglich eine Gemeinschaft der Eheleute, die darin besteht, daß die Ehegatten die gemeinsam berührenden Fragen ihres Zusammenlebens gemeinsam erledigen (nicht getrennt leben) (3o6). Steuerlich werden Ehegatten jedenfalls nicht einmal im Fall der vertraglichen Gütergemeinschaft als Einheit behandelt (3o7).

Auch das bürgerliche Recht sieht in der Ehegemeinschaft keine Einkommensgemeinschaft (3o8). Das deutsche Familienrecht geht nicht von einer Einheit 'Ehe' oder 'Familie' aus, sondern von den Individuen (3o9). Rechtliche Folgen im Verhältnis zu Dritten können aus der tatsächlichen

---

(3o3) Vgl. ausdrücklich BVerfGE 15, 328 (332).

(3o4) BVerfGE 13, 331 (354).

(3o5) Vgl. zB BFHE 1o9, 44 (45).

(3o6) BFHE 1o9, 363 mwN.

(3o7) Lediglich die in Form von Nutzungen aus dem Gesamtgut gezogenen Früchte werden hälftig zugerechnet, vgl. BFH, BStBl. 1959 III 263, und Herrmann-Heuer, EStG, § 26a Anm.4e, 8 ff.; in Gütergemeinschaft - aber getrennt lebende Ehegatten werden getrennt veranlagt, vgl. BFHE 1o9, 363.

(3o8) Ähnl. BVerfGE 26, 321 (326) mwN.

(3o9) Boehmer, Einführung, 9o; Beitzke, Familienrecht, 2.

Gemeinschaft auf vermögensrechtlichem Gebiet nur erwachsen, wenn die Zugehörigkeit des einzelnen zu der Gemeinschaft Besonderheiten der Sach- und Interessenlage mit sich bringt, die über die Stellung des einzelnen hinausgehen (31o). In der neueren Entwicklung des Familienrechts löst sich das Einzelinteresse vom Gemeinschaftsinteresse immer mehr. Die Vermögens- und Einkommensaufteilung unterliegt nach dem gegenwärtigen Rechtsverständnis ausschließlich der Disposition der Ehegatten (311).

Auch der gesetzliche Güterstand der Zugewinngemeinschaft geht nicht von der Vorstellung der Ehe als Einkommensgemeinschaft aus (312). Sogar im Falle der vertraglichen Gütergemeinschaft steht den Eheleuten das gemeinsame E i n k o m m e n nicht hälftig zu (313). Auch aus § 1353 Abs.1 BGB läßt sich jedenfalls eine laufende Beteiligung am Manneseinkommen und umgekehrt nicht herauslesen (314).

bb) Ehe als faktischer Begriff

Auch in der herrschenden allgemeinen Anschauung dürfte sich der Satz "Jeder Ehegatte hat an den Einkünften des anderen zur Hälfte teil" heute, wo in der Regel (wesentlich) mehr verdient wird,

---

(31o) zB im Schadensrecht, vgl. bei Jayme, Die Familie im Recht d. unerl. Handlungen, 34 f. mwN.

(311) Jayme aaO, 39; Gernhuber, Familienrecht, 2.Aufl. 1971, 152.

(312) So aber KG, KirchE 6, 21o, und Dreysel, ZevKR 9, 426.

(313) BGH, FamRZ 1968, 589 (59o).

(314) Gernhuber, Familienrecht, 151.

als zum Leben unbedingt notwendig ist, nicht aufrecht erhalten lassen (315). Auch die steigende Zahl von Scheidungen (316) sowie die zunehmende vertragliche Vereinbarung der Gütertrennung (317) widerspricht diesem Gedanken. Rechtstatsächlich ist davon auszugehen, daß die Ehegatten Teile ihres Gesamteinkommens nicht gemeinsam verwenden und daß der gemeinsam verwandte Teil des Einkommens mit wachsenden Einkommen abnimmt (318).

cc) Ehe als kirchlicher Begriff

Auch die christliche Eheauffassung, die gelegentlich zur Rechtfertigung des Halbteilungssatzes zitiert wird (319), besagt nichts anderes. Es ist anzuerkennen, wenn gefordert wird, der Kirchensteuererhebung in konfessionsverschiedenen Ehen, die meistens aus einem katholischen und einem protestantischen Ehepartner bestehen, eine christ-

---

(315) So auch Hackmann, FinArch. nF 31 (1972/73), 5o5 mwN, und Böhlig, Diss.jur. 1964, 1o5.

(316) Das Verhältnis Eheschliessungen zu Ehescheidungen war um 19oo noch 5o:1, 1963 war es bereits 1o:1 und 1971 5:1 (in Großstädten sogar 2,5:1), vgl. Stat.Jhrb. f.d. BRD 1973, 54 f.

(317) Michaelis, Die Güterstände in der Praxis, 84 ff.

(318) Hackmann aaO, 5o9; vgl. Stat.Jhrb. f.d. BRD 1973, 5o1; darauf verweisen auch Engelhardt, 16o, und Löhr, Verhandlungen, Anl.3, 21.

(319) FG Hamburg, ZevKR 9, 1o1 (111); Hollerbach, AöR 92, 119; Mikat, Grundfragen, 342, mit Hinweis auf Galater, 6, 2: "Einer trage des anderen Last"; Marré, Hdb. StKirchR II, 33 f.

liche Auffassung der Ehe zugrunde zu legen (32o). Möglicherweise ist der Neutralitätsgrundsatz tatsächlich in der geforderten Weise eingeschränkt.

Das geltende Kirchenrecht geht aber von einer solchen Vorstellung bezüglich der Ehegemeinschaft gar nicht aus. Gemäß Can.1o16 C.I.C. bleiben Regelungen des ehelichen Güterrechts gänzlich dem staatlichen Recht überlassen. Auch nach Kirchenrecht hat die Ehe Vertragscharakter, und die wirtschaftliche Seite gehört zu den sog. "subjektiven" Ehezwecken, dh. sie unterliegt gänzlich der Vertragsfreiheit der Ehepartner, soweit sie ihnen durch das staatliche Recht eingeräumt ist (321). Die kirchliche Auffassung vom 'Wesen der Ehe' ist also bezüglich der wirtschaftlichen Auswirkungen der Eheschließung dem jeweiligen staatlichen Recht untergeordnet und steht mit der hier vertretenen Auffasung nicht im Widerspruch.

Aus den Begriffen 'Wesen der Ehe', 'Wirtschaftseinheit Ehe' etc. läßt sich demnach für die Frage der eheinternen Einkommensverteilung und damit zur Rechtfertigung des Halbteilungssatzes nichts herleiten. Aus dem 'Wesen der Ehe' folgt weder als ethischer, noch als rechtlicher oder metaphysischer Begriff (322) eine Wirtschaftsgemeinschaft mit hälftiger Einkommenszurechnung (323). Diese

---

(32o) Hollerbach aaO und Marré aaO und in M-Hoffacker, KiStO NRW, § 6 Anm.II; aA Stein, Jur.Jhrb. 8, 13o.

(321) Mosiek, Kirchl.Eherecht, 1972, 81; Eichmann-Mörsdorf, KirchenR II, 11.A., 132, 135.

(322) Zu den Begriffen Rüthers, Institutionelles Rechtsdenken, 34 ff.

(323) So auch Schnorr v. Carolsfeld, Festschrift Liermann, 252, Fn.141; Kastenbauer, Diss.jur. 1967, 112.

Begründungsversuche müssen als überholt zurückgewiesen werden, der ausgewechselte "verfassungsrechtliche Hintergrund" (324) trägt sie nicht mehr; die Ehe hat insofern ihre wirtschaftliche Funktion rechtlich und tatsächlich verloren (325).

b) Der eheliche Unterhaltsanspruch

Zur Rechtfertigung der Anwendung des Halbteilungssatzes wird gelegentlich noch heute - wie früher regelmäßig (326) - auf den ehelichen Unterhaltsanspruch des § 136o a BGB verwiesen, der auch die kirchlichen Abgaben des Ehegatten umfaßt (327). Das Bundesverfassungsgericht hatte schon klar herausgestellt, daß zwischen dem Umfang der Unterhaltspflicht und der Entstehung einer Forderung gegen den Unterhaltsberechtigten kein Zusammenhang besteht (328). Die Ersatzpflicht bezüglich solcher Ausgaben betrifft das Innenverhältnis der Eheleute, während die Frage der Höhe der Kirchensteuer im Außenverhältnis des Ehegatten zu seiner Religionsgesellschaft anzusiedeln ist (329).

Der Unterhaltsanspruch gibt für den Halbteilungssatz schon deswegen nichts her, weil er sicher

---

(324) Hollerbach, AöR 92, 115.

(325) Darauf weist auch Majewski, Auslegung der Grundrechte, 1971, 112 mwN in Fn.12o hin.

(326) KG, KirchE 6, 21o; FG Nürnberg, KirchE 5, 3o3 (3o6); VG Stuttgart, KirchE 3, 63 (67); Gefaeller, ZevKR 1, 388; Ebers, JW 1929, 1823.

(327) Allg. Ansicht, vgl. Palandt-Diederichsen, BGB 34. Aufl. 1975, § 136oa Anm.1b; BVerfGE 19, 226 (241).

(328) E 19, 226 (24o f.).

(329) Das erkennt auch KG, KirchE 6, 21o.

nicht schematisch die Hälfte des Ehegatteneinkommens ausmacht (33o). Es kann hier also dahinstehen, ob der Unterhaltsanspruch zwischen den Eheleuten für die Bemessung der Kirchensteuer überhaupt eine Rolle spielen darf, weil er den Halbteilungssatz in keinem Fall rechtfertigt (331).

c) Vorläufiges Ergebnis

Als vorläufiges Ergebnis ist festzustellen, daß die religiöse Finanzierungsfreiheit des Art.4 Abs.1 GG bzw. das Prinzip der Mitgliederbesteuerung in konfessionsverschiedenen Ehen nicht durch das Wesen der Ehe oder durch die eheliche Unterhaltspflicht eingeschränkt wird. Auf seiten der Besteuerten scheint die Anwendung des Halbteilungssatzes grundsätzlich mit dem Verbot der Besteuerung Andersgläubiger unvereinbar zu sein (332). Die Kirchensteuerschuld des einzelnen knüpft an Merkmale an, die nicht in der Person des Steuerschuldners stehen.

Dieses Ergebnis scheint dem Gesetzgeber die Pflicht aufzuerlegen, auch in konfessionsverschiedenen Ehen das Individualprinzip etwa wie bei der Besteuerung der glaubensverschiedenen Ehen zu berücksichtigen. Das wäre auch keineswegs "undurch-

---

(33o) So auch Böhlig, Diss.jur. 1964, 1o5.

(331) Ebenso Schnorr v. Carolsfeld, Festschrift Liermann, 252, Fn.141.

(332) Dieses Ergebnis wurde schon früher in der Rspr. vertreten. BayVerfGH v. 3o.12.1392, Bl.f. adm.Pr. Bd.45 (1895), 331; ähnlich ein bei Alexander o.w.Ang. zit. Urteil des VGH Pfalz, Bl.f.adm.Pr. Bd.45 (1895), 321; VG Braunschweig, KirchE 5, 331; VG Kassel, KirchE 3, 51; VGH BaWü, BWVBl. 196o, 25.

führbar" (333), wie die Besteuerungspraxis der glaubensverschiedenen Ehen zeigt.

Rechtspolitisch wäre an eine Regelung zu denken, die den Steuerpflichtigen bezüglich der Kirchensteuer ein eigenes Wahlrecht zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung unabhängig von der Einkommensteuerveranlagung einräumt. Derartige Regelungen sind dem geltendem Kirchensteuerrecht auch keineswegs unbekannt. So wird beispielsweise in Rheinland-Pfalz die Kirchensteuer als Zuschlag zur Grund- und Vermögensteuer bei konfessionsverschiedenen Personenmehrheiten (also auch Ehen) nur fakultativ nach gleichen Anteilen berechnet, im Falle des Widerspruchs der Steuerpflichtigen müssen die Meßbeträge nach den individuellen Anteilen aufgeteilt werden (334). Nach einem ähnlichen Verfahren wird die Kirchengrundsteuer in Bayern erhoben (335).

Eine solche Regelung hätte ein sehr viel zeitraubenderes Berechnungsverfahren bei den Finanzämtern zur Folge. Der Halbteilungssatz ist der individuellen Aufteilung an Praktikabilität weit überlegen. Hinzu kommt, daß die Anwendung des Individualprinzips gegenüber der des Halbteilungsprinzips für die Steuergläubiger aufgrund des Gesetzes der großen Zahl zu keinem anderen Ergebnis führt. Dies ist letztlich auch der Grund, warum sich die beteiligten Religionsgesellschaften bisher in der Regel mit der Berechnung nach dem Halbteilungssatz einverstanden erklären.

---

(333) So aber Grass-Böttcher, 164.

(334) §§ 8 (Vermögensteuer), 9 (Grundsteuermeßbeträge) KiStG RhPf., jeweils Abs.2 und 3.

(335) Vgl. die Darstellung in NWB Fach 12, 1o88 (4.).

Auf die große Praktikabilität des Halbteilungssatzes gegenüber anderen Berechnungsmethoden sowie auf die Zustimmung der beteiligten Religionsgesellschaften wird in zunehmendem Maße zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung seiner Anwendung in konfessionsverschiedenen Ehen hingewiesen.

d) Praktikabilität des Halbteilungssatzes

Die nicht zu leugnende große Praktikabilität des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen war schon immer der eigentliche Grund für diese Berechnungsmethode. Als verfassungsrechtliches Argument dürfte der Einwand der Zweckmässigkeit gegenüber den besonderen Wertentscheidungen des Grundgesetzes jedoch nicht durchgreifen. Eine Regelung ist nicht deshalb verfassungsmäßig, weil sie so praktisch zu handhaben ist (336), wenn auch bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer Norm des Steuerrechts die Auswirkungen auf die Praktikabilität des Verfahrens besonders zu beachten sind (337). Gegenüber der Schutznorm des Art.4 Abs.1 GG muß der Gesichtspunkt der Praktikabilität jedoch zurücktreten.

e) Einverständnis der beteiligten Religionsgesellschaften

Gelegentlich wird zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen allein auf das vorhandene Ein-

(336) aA Schnorr v. Carolsfeld, Festschrift, S.252, Fn.141, der den HTS trotz verfassungsrechtl. Bedenken wegen der Praktikabilität für verfassungsmässig hält.

(337) BVerfG 25, 1o1 (1o9).

verständnis der beteiligten Religionsgesellschaften verwiesen (338). Dieses Einverständnis, das durch den Ausgleich aufgrund des Gesetzes der großen Zahl motiviert ist, kann allerdings gegenüber dem Vorwurf des Verstoßes gegen das Mitgliedsprinzip keine Bedeutung haben. Rechtsträger der negativen religiösen Finanzierungsfreiheit ist der Bürger. Diese verfassungsrechtlich garantierte Stellung unterliegt nicht der Disposition der Religionsgesellschaften.

Es kann in diesem Zusammenhang dahinstehen, ob die Religionsgesellschaften berechtigt sind, Steuerforderungen an andere Religionsgesellschaften abzutreten (339), jedenfalls reicht das pauschale Einverständnis mit der Besteuerung nach dem Halbteilungssatz zu ihrer Rechtfertigung gegenüber der Verfassung allein nicht aus.

f) Verfassungsrechtliche Bedeutung des finanziellen Ausgleichs

Der Halbteilungssatz läßt sich zwar weder aus dem Wesen der Ehe noch aus dem System des geltenden Rechts begründen; er ist aber nur dann verfassungswidrig, wenn er die von der Verfassung geschützten Bereiche auch materiell verletzt. Eine solche Verletzung des Prinzips der Mitgliederbesteuerung und des Rechts der negativen religiösen Finanzierungsfreiheit läge dann vor, wenn durch

---

(338) Vor allem Marré, Hdb. StKirchR II, S. 34.

(339) Grundsätzlich ist die Abtretung von Steuerforderungen möglich, vgl. FG Hannover, EFG 1960, 155; Forsthoff, VerwR I, 10.Aufl. (1973), § 18 / 4., S.192; Palandt-Heinrichs, BGB 34.A., Anm.2 vor § 398; BFH v. 6.2.73 -VII R 62/70-, BStBl. 1973 II 513 = BFHE 108, 564.

die Anwendung des Halbteilungssatzes die betroffenen Kirchensteuerpflichtigen über ihren individuellen Anteil an der gemeinsamen Maßstabsteuer hinaus in Anspruch genommen werden können und wenn dadurch jeweils eine fremde Religionsgesellschaft finanziert wird.

Die Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen hat für die beteiligten Religionsgesellschaften dann keinerlei finanzielle Auswirkung gegenüber einer anderen Berechnungsweise, wenn die Zahl ihrer Schuldner so groß ist, daß die "Überzahlungen" in für die Religionsgesellschaft günstigen Fällen durch ebensolche "Ausfälle" in den ungünstigen Fällen ausgeglichen werden. Ist die Zahl der in konfessionsverschiedenen Ehen lebenden Gläubigen einer Landeskirche, eines Bistums oder einer Synagogengemeinde groß genug, bleiben die Einnahmen von diesen Steuerpflichtigen insgesamt immer gleich. Das Gesetz der großen Zahl bewirkt den Ausgleich. Die Einnahmen fast aller deutschen Kirchensteuergläubiger wären annähernd gleich, wenn die konfessionsverschiedenen Eheleute statt nach dem Halbteilungssatz etwa wie die glaubensverschiedenen Eheleute besteuert werden würden.

Daraus erklärt sich auch, daß die Religionsgesellschaften bis heute einheitlich mit der Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen einverstanden waren. Keine der Beteiligten wird im Ergebnis zugunsten einer anderen benachteiligt.

Der Gedanke des Ausgleichs aufgrund der großen Zahl wurde schon früher zugunsten der Besteuerung nach dem Haushaltsprinzip herangezogen, nach dem allein die Kirche des Ehemannes das gesamte Einkommen besteuerte (34o). Auch bei der Übernahme des Halbteilungsprinzips in die Preußischen Kirchensteuergesetze von 19o5/o6 wurde dieser Ausgleichseffekt bereits beiläufig erwähnt (341).

Sofern in der modernen Rechtsprechung (342) oder Literatur (343) zur Rechtfertigung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen auf den Kompensationseffekt und das daraus bedingte Einverständnis auch auf seiten der Schuldner (344) verwiesen wird, so fehlt es regelmäßig an einer verfassungsrechtlich relevanten Begründung (345) und dadurch an einer näheren Untersuchung der verfassungsrechtlichen Bedingungen für die Anwendung des Halbteilungssatzes im einzelnen.

(34o) Frank, VerwArch Bd.8 (19oo) S.558 (575).

(341) Winkler, Deutsche Zeitschrift für Kirchenrecht, Bd.XIV (19o4) S.3o3 (319).

(342) FG Münster, EFG 1969, 556 (557); hilfsweise auch FG Nürnberg, EFG 1972, 6o2 (6o3) und OVG Berlin v. 5.11.1971, Anh.I, S.1 (5 f.).

(343) Künne, DB 1965 II, 1835; Listl, Das Grundrecht, S.239 f.; Marré in M.-Hoffacker, KiStG NRW, § 6 Anm.II; Rudolph, BB 1972, 491; Schnorr von Carolsfeld, Festschr. Liermann, S.251 f.; Scheuner, DÖV 1966, 145 (149).

(344) Darauf verweist vor allem Rüfner in NJW 1971, 15 (18).

(345) Vgl. zB Listl aaO: "Der Verfassungsverstoß fällt angesichts des Kompensationseffekts auf beiden Seiten nicht entscheidend ins Gewicht."

Im Bereich des öffentlichen Finanzrechts ist ein interkorporativer Ausgleich der Einnahmen als "Finanzausgleich" rechtstechnisch bekannt und jeweils auch gesetzlich geregelt (346). Der Ausgleichsgedanke ist dem öffentlichen Recht also keineswegs unbekannt. Ob allerdings der kirchensteuerrechtliche Ausgleich bei der Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen ein solcher "Finanzausgleich" im technischen Sinne ist und daher dessen Regelungen unterworfen werden kann, hängt von der Zielsetzung und Durchführung des Ausgleichs ab.

aa) Der öffentlich-rechtliche Finanzausgleich

Das Institut des Finanzausgleichs umfaßt die Abgrenzung zwischen den jeweils eigenen Aufwands-, Belastungs- und Beitragsbereichen der beteiligten Körperschaften. Als Beteiligte eines öffentlich-rechtlichen Finanzausgleichs kommen insbesondere miteinander verbundene Gebietskörperschaften verschiedener Ebene (Bund, Länder, Gemeinden) aber auch sonst untereinander verbundene Körperschaften gleicher Ebene in Betracht, also auch Landeskirchen oder Bistümer (347).

Das Ziel eines Finanzausgleichs ist es grundsätzlich, die Unterschiede zwischen Finanzkraft und Finanzbedarf einzelner Körperschaften auszugleichen. Die Verbindung zwischen den Beteiligten muß also

---

(346) Zum Begriff vgl. Strickrodt, HdwbStR I, 343.
(347) Strickrodt aaO.

soweit gehen, daß sie gegenseitig zu einem solchen Ausgleich bereit oder rechtlich verpflichtet sind.

Zwischen den verschiedenen Religionsgesellschaften bestehen keine rechtlichen Verpflichtungen zum Finanzausgleich. Religionsgesellschaften sind nicht gehalten, schwache Religionsgesellschaften angemessen zu unterstützen, wie das beispielsweise bei den öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten der Fall ist (348).

Das Rechtsinstitut des öffentlich-rechtlichen Finanzausgleichs läßt sich also im kirchlichen Finanzwesen allenfalls innerhalb der Organisation einer Religionsgesellschaft anwenden, etwa zwischen armen und reichen Landeskirchen. Ein Finanzausgleich zwischen zwei verschiedenen Religionsgesellschaften im Sinne des öffentlich-rechtlichen Finanzausgleichs würde eine aktive Korrektur des tatsächlichen Kirchensteueraufkommens zur Folge haben und wäre daher verfassungsrechtlich wohl sehr zweifelhaft.

Der bei der Anwendung des Halbteilungssatzes von selbst entstehende Ausgleich zwischen verschiedenen, für sich gesehen 'rechtswidrigen' Einnahmen ist keine Erscheinung des (aktiv korrigierenden) öffentlich-rechtlichen Finanzausgleichs. Dieses anerkannte Rechtsinstitut hat für die rechtliche Funktion des Einnahme-Ausgleichs beim Halbteilungssatz keine Bedeutung.

bb) Die Bedingungen rechtlicher Relevanz des Ausgleichs

Die Verfassung verbietet sowohl, Nichtmitglieder zur Zahlung von Kirchensteuern heranzuziehen und Mit-

(348) W.Thieme, AöR 1963, 38 (59 ff.).

glieder nach Merkmalen zu besteuern, die nicht in ihrer Person liegen, als auch die Finanzierung einer Religionsgesellschaft mit Steuergeldern, die nicht von ihren Mitgliedern stammen.

Der Ausgleich bei der Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen muß also sowohl auf der Schuldner- wie auf der Gläubigerseite verfassungsrechtlichen Geboten genügen. Eine gesetzliche Anordnung des Halbteilungssatzes ist nur dann verfassungsmäßig, wenn dadurch weder die Religionsgesellschaften insgesamt oder einzelne Religionsgesellschaften auf Kosten anderer bereichert werden, noch Kirchenmitglieder gegenüber einer fremden Religionsgesellschaft steuerpflichtig sind oder aufgrund von Merkmalen besteuert werden, die nicht in ihrer Person liegen.

cc) Die Gläubigerseite

Die Anwendung des Halbteilungssatzes in glaubensverschiedenen Ehen bis 1965 bewirkte ein höheres Steueraufkommen der Kirchen. Die Besteuerung führte zu einer Bereicherung der Religionsgesellschaften, weil in der Mehrzahl der glaubensverschiedenen Ehen der weniger verdienende Ehegatte kirchentreu ist. Ein Ausgleich wie in den konfessionsverschiedenen Ehen konnte hier schon auf der Gläubigerseite nicht stattfinden.

Haben die Religionsgesellschaften einen einheitlichen Hebesatz im Geltungsbereich eines Kirchensteuergesetzes, so bleiben bei der Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen sowohl die Gesamteinnahmen aller Religionsgesell-

schaften als auch die Einnahmen der einzelnen Beteiligten grundsätzlich gleich. Diese Besteuerung führt also weder zu einer Bereicherung aller Kirchen, noch zu Mehreinnahmen einer Religionsgesellschaft auf Kosten einer anderen, wobei in der Regel Abweichungen der Halbteilungs-Besteuerung von der Individualbesteuerung so gering sind, daß sie von allen Beteiligten zugunsten der erheblichen Arbeitsersparnis bei der Halbteilungs-Besteuerung in Kauf genommen werden.

Unter der (ersten) Bedingung gleicher Hebesätze findet also eine Finanzierung einer Religionsgesellschaft mit fremden Steuergeldern grundsätzlich nicht statt.

Der Ausgleich im Ergebnis der einzelnen Kirchen aufgrund des Gesetzes der großen Zahl kann bei zufälliger Häufung gleichgelagerter konfessionsverschiedener Ehen mit hohem Einkommen in relativ kleinen Einziehungsgebieten (Stadtstaaten) oder bei relativ mitgliederarmen Religionsgesellschaften in einzelnen Fällen ausbleiben. Dann wird die benachteiligte Religionsgesellschaft die Besteuerung nach dem Halbteilungssatz ablehnen und eine Besteuerung nach dem Individualprinzip fordern. Wegen des fehlenden Ausgleichs und der damit verbundenen Finanzierung einer fremden Religionsgesellschaft wäre in diesem Fall eine gesetzliche Regelung, die den Halbteilungssatz ausnahmslos anordnet, verfassungswidrig. Die Besteuerung nach dem Halbteilungssatz ist nur dann verfassungsmäßig, wenn der Ausgleich stattfindet. Findet er im Einzelfall nicht statt, was von der benachteiligten Religionsgesellschaft im Zweifel zuerst bemerkt wird, so muß die Möglichkeit der Besteuerung nach dem Individualprinzip vorgesehen sein.

Die Anwendung des Halbteilungssatzes in zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehen darf nur bei Einverständnis aller beteiligten Religionsgesellschaften angeordnet werden.

dd) Die Schuldnerseite

Auch auf der Seite der Schuldner wird die "Überzahlung" des einen Ehegatten durch die "Ersparnis" des anderen ausgeglichen. Diese Kompensation betrifft allerdings nur die Eheleute als Gemeinschaft. Nach der Verfassung darf aber der einzelne Ehegatte nur in Höhe seines Anteils an der gemeinsamen Maßstabsteuer in Anspruch genommen werden. Wenn also der einzelne Ehegatte aufgrund des Halbteilungssatzes für einen größeren als den individuellen Anteil in Anspruch genommen werden kann, ist die Regelung verfassungswidrig.

Nach dem geltenden Recht kann jeder Ehegatte wegen der gesamtschuldnerischen Haftung für die gesamte gemeinsame Kirchensteuer in Anspruch genommen werden. Die Verfassungsmäßigkeit dieser vom Halbteilungssatz grundsätzlich unabhängigen gesamtschuldnerischen Haftung in konfessionsverschiedenen Ehen soll hier zunächst dahinstehen, weil die Eheleute jedenfalls die Aufteilung der gemeinsamen Steuerschuld beantragen können (§ 7 Abs.3 Satz 4 StAnpG). Erst im Vollstreckungsverfahren, für das die Aufteilung der gemeinsamen Steuerschuld beantragt worden ist, ist der Halbteilungssatz verfassungswidrig, wenn die Aufteilung hälftig und nicht nach dem Individualprinzip des § 7 Abs.3 Satz 5 StAnpG durchgeführt wird. Eine kirchensteuerliche Regelung, nach der die gemeinsame Kirchensteuerschuld eines

konfessionsverschiedenen Ehepaares im Vollstreckungsverfahren hälftig aufzuteilen ist, verstößt gegen das kirchensteuerrechtliche Verbot der Besteuerung nach Merkmalen, die nicht in der Person des Pflichtigen liegen.

g) Ergebnis

Das Ergebnis dieser bisher allgemein für das deutsche Kirchensteuerrecht durchgeführten Untersuchung ist, daß in konfessionsverschiedenen Ehen tatsächlich andere Regeln als für glaubensverschiedene Ehen gelten können. Die Anwendung des Halbteilungssatzes in zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehen ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn die beteiligten Religionsgesellschaften die gleichen Hebesätze und ihr Einverständnis beschließen, und wenn bei dem einzelnen Ehegatten nicht gegen seinen Willen über den individuellen Anteil an der gemeinsamen Kirchensteuerschuld hinaus vollstreckt werden kann.

7. DIE VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT DER ERHEBUNG DER KIRCHENSTEUER VON DER EINKOMMENSTEUER IM EINZELNEN

a) Die verfassungskonforme Auslegung (349)

Wenn im folgenden Teil untersucht wird, ob die geltenden Bestimmungen über die Besteuerung der konfessionsverschiedenen Ehen in den einzelnen Kirchensteuergesetzen der Länder innerhalb der von der Ver-

(349) Zum Begriff vgl. Bogs, Die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen, 1966, passim.

fassung für die Anwendung des Halbteilungssatzes gezogenen Grenzen liegen, so ist von vornherein davon auszugehen, daß die Landesgesetzgeber jedenfalls ausdrücklich nur vereinzelt von den hier aufgezeigten Grenzen der Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes ausgegangen sind.

Eine heute allgemeine anerkannte Methode der Auslegung ist die der verfassungskonformen Auslegung. Von mehreren Auslegungsmöglichkeiten ist zwingend derjenigen der Vorzug zu geben, die den übergeordneten Verfassungsgrundsätzen entspricht. Eine Anpassung des Norminhalts der verschiedenen landesgesetzlichen Vorschriften an die dargestellten verfassungsrechtlichen Beschränkungen setzt allerdings teilweise eine Ergänzung bzw. Beschränkung der jeweils aus dem Wortlaut der Bestimmungen zu ermittelnden Regelung voraus.

Eine verfassungskonforme Auslegung ist grundsätzlich nicht gegen "Wortlaut und Sinn" (35o) und nicht gegen das "gesetzgeberische Ziel" (351) möglich (352). Während die zweite Einschränkung (das gesetzgeberische Ziel) vom Bundesverfassungsgericht selbst nach wie vor ausdrücklich aufrecht erhalten wird (353), handhabt es die erste von ihm selbst aufgestellte Beschränkung (Wortlaut) in jüngeren Entscheidungen nicht mehr konsequent. So hat es in den letzten Jahren beispielsweise die Vorschriften der § 31b Abs.1 Satz 2 des 'Gesetzes zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts für An-

---

(35o) ZB BVerfGE 18, 97 (111).
(351) ZB BVerfGE 8, 28 (34).
(352) So auch Hesse, Grundzüge, 7.Aufl. 1974, 32.
(353) Vgl. BVerfGE 34, 165 (2oo), und 35, 263 (28o).

gehörige des öffentlichen Dienstes' (354), § 7o Abs.1 StPO (355), § 5 Abs.1 und 2 des 'Gesetzes zur Überwachung strafrechtlicher und anderer Verfügungsverbote' (356), § 3o Abs.6 Satz 2 VwG) (357) und des § 32 Abs.2 Nr.3 EStG (358) eindeutig und ausdrücklich über den Wortlaut hinaus verfassungskonform ausgelegt.

Das Bundesverfassungsgericht hat dabei ausdrücklich betont, die Bindung des Richters beziehe sich nur auf Sinn und Zweck einer Norm, "am Wortlaut einer Norm braucht der Richter aber nicht haltzumachen" (359).

b) Die Zustimmung der beteiligten Religionsgesellschaften und die Gleichheit der Hebesätze

In den Bestimmungen der Länder-Kirchensteuergesetze ist die ausdrückliche Zustimmung der beteiligten Kirchen als Voraussetzung für die Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen nur in Berlin (36o) und Baden-Württemberg (361) vorgesehen. Die Bestimmungen der übrigen Länder wären insofern als verfassungswidrig anzusehen, als sie die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes auch anordnen, wenn die betroffenen Kirchen dem nicht zu-

---

(354) IdF. v.24.8.1961 (BGBl. I 1628); dazu BVerfGE 3o, 83 (88).

(355) E 33, 23 (34) -Eidesverweigerungsgründe-.

(356) V. 24.5.1961 (BGBl. I 6o7); dazu BVerfGE 33, 52 (65 ff.) -Filmvorführverbote-.

(357) E 35, 263 (278 f.).

(358) E 36, 126 (135) -Kinderfreibetrag für nichteheliche Vaterschaft-.

(359) E 35, 263 (278 f.).

(36o) § 4 Abs.2 KiStG.

(361) § 6 Abs.4 KiStG.

stimmen. Sie sind verfassungskonform dahingehend zu ergänzen, daß der Halbteilungssatz in konfessionsverschiedenen Ehen nur angewandt werden darf, wenn die beteiligten Kirchen damit einverstanden sind.

Die Kirchensteuergesetze Hamburgs und Schleswig-Holsteins regeln die Besteuerung der konfessionsverschiedenen Ehen nicht ausdrücklich, sondern überlassen dies den steuererhebenden Kirchen (362). Hier kann der Halbteilungssatz ohnehin nur in übereinstimmenden (vereinbarten) Kirchensteuerordnungen etc. angeordnet werden, denn eine nicht übereinstimmende Anordnung des Halbteilungssatzes in einzelnen Kirchensteuerordnungen der Kirchen würde staatlich wegen der Gefahr der Doppelbesteuerung nicht genehmigt werden können (363).

c) Die Gleichheit der Hebesätze

Eine Gleichheit der Hebesätze als Voraussetzung für die Anwendung des Halbteilungsprinzips fordert ausdrücklich nur das Kirchensteuergesetz Baden-Württembergs (364). In Bayern, in Bremen, Rheinland-Pfalz und im Saarland müssen Kirchensteuer-Hebesätze der erhebenden Religionsgesellschaften jedenfalls dann gleich sein, wenn die Kirchensteuern von den Finanzämtern eingezogen werden sollen (365).

---

(362) §§ 1 Abs.1 KiStG Hamburg, 1 Abs.1 u. 2 Nr.3 KiStG Schl.-H.

(363) Genehmigungspflicht in § 4 Abs.1 KiStG Hamburg; § 2 Abs.1 Nr.1 KiStG Schl.-H. verlangt einheitliche KiStOen.

(364) § 19 Abs.5, wenn die Kirchensteuer staatlich verwaltet wird.

(365) KiStG Art.8 Bay, § 9 Abs.1 Nr.2 Bremen, § 14 Abs.1 RhPf, § 14 Abs.1 Saarland.

Die übrigen Bestimmungen wären verfassungswidrig, wenn sie die Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen auch bei ungleichen Hebesätzen anordnen würden. Sie sind daher durch verfassungskonforme Auslegung einzuschränken. Der Halbteilungssatz darf bei der Einkommensteuerveranlagung konfessionsverschiedener Eheleute nur angewandt werden, wenn die Hebesätze der beteiligten Religionsgesellschaften gleich sind.

Diese Einschränkung wird im übrigen in der Praxis der Kirchensteuererhebung kein Problem sein, weil die Kirchen mit der Anwendung des Halbteilungssatzes nur dann einverstanden sein werden, wenn ihre Hebesätze gleich sind.

d) Die Vollstreckung der Kircheneinkommensteuer

Nach der dargestellten Auffassung ist die Anwendung des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen nur zulässig, wenn dadurch die persönliche Steuerschuld der Ehegatten im Falle der Haftung nicht höher ist als der Anteil an den gemeinsamen Einkünften, die der Besteuerung zugrunde liegen.

Während der Wortlaut der Bestimmungen in Bayern, Bremen, Hessen und Nordrhein-Westfalen (366) für das Vollstreckungsverfahren einer Aufteilung der gemeinsamen Kirchensteuerschuld nach den individuellen Anteilen am gemeinsamen Einkommen gem. § 7 Abs.3 Satz 4 bis 6 StAnpG nicht entgegensteht, sehen die

(366) KiStG Art.9 Abs.1 Nr.2 Bay, § 6 Abs.3 Nr.2 Bremen, § 3 Nr.2a Hessen, § 6 Abs.1 NRW.

übrigen Landesgesetze (367) und die Kirchensteuerordnung Hamburg (368) audrücklich vor, daß sich der Anspruch gegen jeden Ehegatten zur Hälfte richtet. Diese Vorschriften scheinen also einer individuellen Aufteilung im Vollstreckungsverfahren entgegenzustehen. Die in diesen Vorschriften anzutreffende Formulierung, die Kirchensteuer sei "für jeden Ehegatten" aus der Hälfte der Einkommensteuer zu erheben, kann jedoch verfassungskonform ausgelegt werden.

Eine hälftige Zurechnung des gemeinsamen Einkommens zwecks Besteuerung durch die Kirchen wäre ein Verfassungsverstoß. Es ist daher zu lesen: "für die Religionsgesellschaft jedes Ehegatten". Für die Aufteilung im Vollstreckungsverfahren bleibt die Formulierung dann bedeutungslos, es gilt der individuelle Schlüssel des § 7 Abs.3 Satz 5 StAnpG. In Baden-Württemberg, Hamburg, Rheinland-Pfalz und im Saarland sind die entsprechenden Bestimmungen dahingehend auszulegen.

In Berlin (369) und Niedersachsen (37o) ist allerdings eine verfassungskonforme Auslegung nicht möglich. Hier schuldet jeder Ehegatte ausdrücklich die Hälfte der gemeinsamen Kirchensteuersumme. Eine Zusammenveranlagung zur Kirchensteuer und die gesamtschuldnerische Haftung sind ausdrücklich nicht vorgesehen. Das bedeutet, daß der Halbteilungssatz im Vollstreckungsverfahren nicht durch die individuelle Aufteilung auf der Schuldnerseite korrigiert wer-

---

(367) KiStG § 6 Abs.4 BaWü, § 4 Abs.2 Bln, § 7 Abs.2 Nr.2b Nds, § 7 Abs.2 RhPf, § 7 Abs.1 Nr.2 Saarland.

(368) § 3 Abs.1 KiStO Hamburg.

(369) § 4 Abs.2 KiStG.

(37o) §§ 7 Abs.2 Nr.2b iVm. 8 Abs.1 KiStRG.

den kann. Eine verfassungskonforme Auslegung ist nicht möglich, weil die insoweit eindeutigen Bestimmungen dem entgegenstehen. § 4 Abs.2 Kirchensteuergesetz Berlin und § 6 Abs.4 Kirchensteuergesetz Niedersachsen sind verfassungswidrig, weil sie die Vollstreckung von Kirchensteuerschulden zulassen, deren Höhe sich aus Merkmalen ergibt, die nicht in der Person des Kirchensteuerpflichtigen liegen.

8. DIE VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT DES KIRCHENLOHNSTEUERABZUGES

Im Gegensatz zum nicht kirchensteuerpflichtigen Partner einer glaubensverschiedenen Ehe, von dessen Arbeitslohn bis 1965 Kirchenlohnsteuer für den kirchensteuerpflichtigen Ehegatten nach dem Halbteilungsgrundsatz einbehalten wurde, ist der in konfessionsverschiedener Ehe lebende Arbeitnehmer selbst kirchensteuerpflichtig. Seine (eigene) Kirchensteuerschuld wäre in jedem Fall - wie beim Ledigen - von seiner Lohnsteuer in voller Höhe einzubehalten. Die wegen des konfessionsverschiedenen Ehegatten hälftig aufgeteilte Kirchenlohnsteuer ist demgegenüber nicht höher, sondern gegenüber dem Ledigen wegen der günstigeren Steuerklasse sogar geringer.

Die Anwendung des Halbteilungssatzes beim Kirchenlohnsteuerabzug hat bei konfessionsverschiedenen Ehen also nicht zur Folge, daß die Einkünfte des Ehegatten zur Berechnung der Kirchensteuer herangezogen werden. Allerdings haftet nach § 38 Abs.2 Satz 1 EStG auch der Arbeitnehmer für die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer. Der in konfessionsverschiedener Ehe lebende Lohnsteuerpflichtige haftet also auch gegenüber der Kirche des Ehegatten. Diese Haftung

gegenüber einer fremden Religionsgesellschaft läßt sich nicht mit dem Gedanken des Gesamtausgleichs zwischen den beteiligten Religionsgesellschaften rechtfertigen. Während der Einkommensteuerpflichtige gegenüber der Kirche seines Ehegatten nur so lange als Gesamtschuldner haftet, wie er nicht die Aufteilung nach § 7 Abs.3 Satz 4 StAnpG beantragt, kann der Lohnsteuerpflichtige die Haftung gegenüber der ihm fremden Religionsgesellschaft nicht umgehen. Der Rückgriff auf den Arbeitnehmer wegen vom Arbeitgeber nicht einbehaltener Steuerbeträge kommt zwar in der Praxis nur sehr selten vor, gleichwohl ist schon die Möglichkeit der Inanspruchnahme seitens einer fremden Religionsgesellschaft verfassungswidrig.

Im übrigen hat die Halbteilung beim Kirchenlohnsteuerabzug in konfessionsverschiedenen Ehen mit dem ursprünglichen Halbteilungssatz nichts zu tun (371). Jeder Ehegatte wird nur nach seinem Arbeitslohn besteuert. Eine Zusammenrechnung der Einkünfte beider Ehegatten findet nicht statt. Die hälftige Aufteilung der jeweils einbehaltenen Kirchenlohnsteuer auf die beiden beteiligten Religionsgesellschaften erleichtert auch keineswegs das Abzugsverfahren. Es sprechen beim Lohnsteuerabzug keine Gründe der Praktikabilität gegen die Anwendung des Individualprinzips. Im übrigen ändert sich das Ergebnis für die Steuergläubiger nicht, wenn die einzubehaltende Kirchenlohnsteuer der in konfessionsverschiedener Ehe lebenden Arbeitnehmer jeweils nur der Kirche des betroffenen Ehegatten zufließt.

---

(371) Ebenso Engelhardt, S.167.

Die Halbteilung beim Kirchenlohnsteuerabzug führt zur Haftung gegenüber einer fremden Religionsgesellschaft. Sie ist verfassungswidrig.

Eine verfassungskonforme Auslegung ist in diesem Fall nicht möglich, weil die gesamtschuldnerische Haftung des Arbeitnehmers für den Steuerabzug vom Arbeitsentgelt wesentlicher Bestandteil dieser Art der Steuererhebung ist. Eine Beschränkung der Haftung des Arbeitnehmers nach § 38 Abs.2 EStG auf einen Teil der Kirchenlohnsteuer im Wege der verfassungskonformen Auslegung würde bedeuten, daß dann der Arbeitgeber alleiniger Schuldner der restlichen Kirchenlohnsteuer wäre.
Dies würde dem Wesen des Lohnsteuerabzugs als besonderer Erhebungsform der Einkommensteuer widersprechen. Der Arbeitnehmer als Bezieher der Einkünfte muß in jedem Fall der primär Steuerpflichtige bleiben.

Die Vorschriften aller Kirchensteuergesetze der Länder sind als verfassungswidrig anzusehen, sofern sie beim laufenden Lohnsteuerabzug im Fall der konfessionsverschiedenen Ehe die Halbteilung des abzuziehenden Betrages vorsehen.

9. DIE GESAMTSCHULDNERISCHE HAFTUNG

Bei der Überprüfung des geltenden Kirchensteuerrechts der konfessionsverschiedenen Ehen bleibt abschließend zu klären, inwieweit die vom Halbteilungssatz unabhängige Anordnung der Gesamtschuld im Falle der zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Eheleute mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen übereinstimmt.

Grundsätzlich werden durch die Anordnung der Gesamtschuld Bürger gegenüber Religionsgesellschaften verpflichtet, denen sie nicht angehören. Diese Verpflichtung widerspricht dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Mitgliederbesteuerung. Während die vorkonstitutionelle Rechtsprechung der preußischen und hamburgischen Oberverwaltungsgerichte (372) gegenüber verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anordnung der gesamtschuldnerischen Haftung noch ohne Mühe auf das bürgerliche Recht verweisen konnte, aus dem sich die gesamtschuldnerische Haftung ergab, hat das Bundesverfassungsgericht in zwei Entscheidungen (373) die Heranziehung eines nicht kirchensteuerpflichtigen Ehegatten im Wege der Haftung für verfassungswidrig erklärt.

Das Bundesverfassungsgericht verwarf damit die für die Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz herangezogenen Begründungen aus dem Grundsatz der Haushaltsbesteuerung (374), aus der ehelichen Unterhaltspflicht (375) oder aus dem Wesen der Ehe als einer engen Lebensgemeinschaft (376). Diesen Standpunkt hatten zuvor auch schon der Bundesfinanzhof (377) und die

---

(372) PrOVGE 83, 180; HambOVG, RVBl. 1940, 513.

(373) E 19, 226 (239) und E 19, 242 (247).

(374) FG Stuttgart, EFG 1957, 16.

(375) BayVerfGHE nF 10 II, 86 = ZevKR 7, 100 = KirchE 4, 239.

(376) LVG Hannover, ZevKR 6, 206 (208) = KirchE 3, 377, mwN aus der Rspr. der Finanz- und Verwaltungsgerichte vor 1956.

(377) BStBl. 1962 III 481 = E 75, 584 = DB 62, 1458 = ZevKR 9, 424 = KirchE 6, 128.

Dritte Kammer des Finanzgerichts München (378) und beiläufig das Finanzgericht Hamburg (379) geteilt. Seit den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts von 1965 ist das jetzt noch offene, hier untersuchte Problem der gesamtschuldnerischen Haftung in konfessionsverschiedenen Ehen vom Verwaltungsgericht Berlin (38o) und vom Finanzgericht Nürnberg (381) gesehen worden.

Der Bundesfinanzhof hat diese Frage in der Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Finanzgericht Nürnberg ausdrücklich offen gelassen (382).

Die gesamtschuldnerische Haftung wurde auch in der Literatur schon vor 1965 als mit der Glaubensfreiheit unvereinbar abgelehnt (383).

a) Die herkömmlichen Begründungen für die Zulässigkeit der gesamtschuldnerischen Haftung

So unbrauchbar das "Wesen der Ehe als Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft" oder die eheliche Unter-

(378) EFG 1958, 2o8, und EFG 1959, 211 (nur LS.)= KirchE 4, 382; die II.Kammer desselben Gerichts hatte zwischen diesen beiden Entscheidungen der III.Kammer die Verfassungsmäßigkeit bejaht (!), vgl. KirchE 4, 35o.

(379) ZevKR 9, 1o1 (112) = StuW 1961, Nr.14 = EFG 1961, 171.

(38o) V. 6.11.1969 -III A 1o3/69- (unv.).

(381) EFG 1972, 6o2 (6o3).

(382) Entsch. v. 2.3.1973 -VI B 78/72- (unv.), Anh. I, S.7.

(383) Statt aller Senf, Anm. zu PrOVGE 83, 18o, in JW 1929, 1823; Schlenzka, DVBl. 1961, 14 (19 ff.); Schnorr von Carolsfeld, Festschr.Liermann, 248.

haltspflicht (384) zur Begründung des Halbteilungssatzes ist, so sind diese Begründungen auch für die Anordnung der Gesamtschuld nicht tragfähig (385). Eine Ausnahme ergibt sich lediglich für die Fälle der vertraglich vereinbarten Gütergemeinschaft gem. §§ 1437, 1480 BGB iVm. § 120 AO, weil in diesen Ehen die Ehegatten schon aus diesen Vorschriften, die auch im Kirchensteuerrecht gelten, haften. Im übrigen jedoch verstößt die Anordnung der gesamtschuldnerischen Haftung gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Mitgliederbesteuerung, wenn sie steuerbegründende Wirkung hat.

Auch die Vermeidbarkeit des Halbteilungssatzes nebst gesamtschuldnerischer Haftung gibt weder dem einen noch dem anderen das Siegel der Verfassungsmäßigkeit (386), weil das "Wahlrecht" nur im Zusammenhang mit der Wahl der Veranlagungsart bei der Einkommensteuer ausgeübt werden kann (vgl. oben § 5 Nr.2).

b) Die Beschränkungsmöglichkeit des § 7 Abs.3 StAnpG (386 a)

Gem. § 7 Abs.3 Satz 4 StAnpG können die Steuerpflichtigen im Vollstreckungsverfahren die Beschränkung der Zwangsvollstreckung auf den Anteil beantragen, der ihrem Anteil an den Einkünften entspricht. Auf

---

(384) Darauf stellen zB Dreysel, ZevKR 9, 426 (Anm. zu BFHE 75, 584), die Rechtsgutachten von Liermann (1957) und Peters (1958) sowie Barth, DB 1965. 905, und Hoffacker, Pol.Soz. Korrespondenz XV (1966), Nr.7, S.8 (10), ab.

(385) Engelhardt, 125; Fischer, Trennung, 2.Aufl., 228; Böhlig, Diss. jur. 1964, 106.

(386) So aber zB Engelhardt, S.131.

(386a) Vgl. § 268 ff. AO 1977

Antrag kann im Vollstreckungsverfahren die gesamtschuldnerische Haftung quasi wieder aufgehoben werden. Es fragt sich, ob diese Beschränkungsmöglichkeit im Vollstreckungsverfahren die Anordnung der gesamtschuldnerischen Haftung in konfessionsverschiedenen Ehen in einem anderen Licht erscheinen läßt.

Es wird hier keineswegs bestritten, daß die Ehegemeinschaft in vielen Fällen tatsächlich eine Art Wirtschaftsgemeinschaft darstellt, in der "in einen Topf" und "aus einem Topf" gewirtschaftet wird.

Wie weit jedoch dieses gemeinsame Wirtschaften geht, ist ausschließlich Angelegenheit der Eheleute selbst, dh. ihres vertraglichen und tatsächlichen Verhältnisses.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß Eheleute Steuerschulden einschließlich Kirchensteuerschulden in der Regel gemeinsam tilgen und nicht untereinander ausgleichen, stellt die gesamtschuldnerische Haftung in der Regel keine subjektiv empfundene Belastung dar. Zur Belastung und damit zum Eingriff in grundrechtlich geschützte Positionen wird die gesamtschuldnerische Haftung vielmehr immer erst dann, wenn sich daraus rechtliche Konsequenzen ergeben, aus denen ein tatsächliches Gravamen folgt. Das aber ist bei einer Haftungsregelung erst im Vollstreckungsverfahren der Fall, zu dem es nur in Ausnahmefällen kommt. Das bedeutet, daß die belastende Wirkung der gesamtschuldnerischen Haftung die Ausnahme ist. In diesem (belastenden) Abschnitt des Steuerverfahrens gibt § 7 Abs.3 StAnpG den gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten die Beschränkungsmöglichkeit.

Bezahlen die Eheleute die gesamte Kirchensteuerschuld ohne Aufteilungsantrag gem. § 7 Abs.3 Satz 4 StAnpG, kann ihr Einverständnis mit der gesamtschuldnerischen Haftung vorausgesetzt werden. Die Aufteilung der Gesamtsumme in zwei dem persönlichen Anteil an den Einkünften entsprechende Teilsummen interessiert sie nicht, wie es die Regel sein wird. Das Finanzamt spart in diesem Fall eine nicht unerhebliche Mehrarbeit. Dieses Einverständnis der Eheleute mit einer an sich verfassungswidrigen Belastung mangels tatsächlicher Auswirkung kann jedoch den verfassungsrechtlich 'heilenden' Effekt nur haben, wenn die Entscheidung dafür tatsächlich frei, also nicht mit einer anderen gekoppelt und zumutbar ist. Darin, daß die Aufteilung der Gesamtsumme erst im Vollstreckungsverfahren beantragt werden kann bzw. wirksam wird, könnte eine solche Unzumutbarkeit liegen.

Aus §§ 1 Abs.2, 11 Abs.1 der Aufteilungsverordnung zu § 7 Abs.3 Satz 4 StAnpG ergibt sich, daß der Antrag bereits unmittelbar nach der Zustellung des Steuerbescheids gestellt werden kann (der Aufteilungsbescheid ergeht nach § 13 Abs.1 Aufteilungsverordnung erst bei Beginn des Vollstreckungsverfahrens, vorher hätte er auch keinen Sinn). Dadurch ist den Eheleuten von Anfang an die Möglichkeit eingeräumt, eine unzulässige Inanspruchnahme durch eine fremde Religionsgesellschaft zu verhindern. Sofern sich die Eheleute im Innenverhältnis nach freiwilliger Bezahlung der Steuern ausgleichen wollen, so sind sie allerdings auf die selbständige Ermittlung der Teilbeträge angewiesen.

Die gesamtschuldnerische Haftung ist wegen der Möglichkeit der Aufteilung im Vollstreckungsverfahren gem. § 7 Abs.3 Satz 4 bis 6 StAnpG verfassungsrechtlich zulässig, weil der Halbteilungsgrundsatz seine arbeitserleichternde Wirkung nur im Zusammenhang mit der Anordnung der gesamtschuldnerischen Haftung entfaltet und die betroffenen Steuerpflichtigen andererseits ihr Einverständnis durch einen Aufteilungsantrag verweigern können.

§ 6 DIE KIRCHENEINKOMMENSTEUER IN GLAUBENSVERSCHIEDENEN EHEN

Auch die grundsätzlich neu geregelte Besteuerung der in glaubensverschiedener Ehe lebenden Kirchenmitglieder begegnet im Falle der zur Einkommensteuer zusammenveranlagten Ehen verfassungsrechtliche Bedenken.

1. DIE BERÜCKSICHTIGUNG PRIVATRECHTLICHER BEITRAGSZAHLUNGEN AN DIE RELIGIONSGEMEINSCHAFT DES EHEGATTEN

Ist der Anteil des kirchensteuerpflichtigen Ehegatten am gemeinsamen Einkommen höher als ein Drittel, oder ist das gemeinsame Einkommen niedriger als DM 48.000,--, so wird das Kirchenmitglied nach dem Individualprinzip aufgrund seiner anteiligen Einkommensteuerschuld zur Kircheneinkommensteuer herangezogen. Hat also der pflichtige Ehegatte das gemeinsame Einkommen allein verdient, so zahlt er auf die gesamte gemeinsame Einkommensteuerschuld in voller Höhe Kirchensteuern.

Der Ehegatte wird bei der Bemessung der Kirchensteuer also nur noch indirekt, nämlich über den günstigeren Splittingtarif bei der Einkommensteuer berücksichtigt. In einer solchen Ehe kann eine überproportionale Belastung dadurch entstehen, daß der allein verdienende Ehegatte zusätzlich zu seiner Kirchensteuer seinem Ehegatten Geld zur Verfügung stellen muß (§§ 1360, 1360a Abs.1 BGB), damit dieser seinen Verpflichtungen gegenüber seiner Religionsgemeinschaft nachkommen kann, die nur privatrechtliche Beiträge erhebt. Derartige Aufwendungen für die Re-

ligionsgemeinschaft des Ehegatten können nach den geltenden Vorschriften nicht auf die zu zahlende Kirchensteuer angerechnet werden. Auch eine indirekte Berücksichtigung über einen Sonderausgabenabzug bei der Einkommensteuer ist nicht möglich.

a) Die Entscheidung des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs vom 14.November 1972

Zu dem dargestellten Problem liegt eine grundlegende Entscheidung des Bayer. Verfassungsgerichtshofs vor (387), in der die Verfassungsmäßigkeit der Regelung des Bayer.Kirchensteuergesetzes festgestellt worden ist. Der entscheidende Senat erkennt darin zwar ausdrücklich an, daß in der Regelung, die dem Grundsatz der Individualbesteuerung entspreche, in Einzelfällen eine Härte für den Betroffenen liegen könne. Das sei aber bei der Anwendung von Rechtssätzen, die eine generelle Regelung zum Inhalt haben, nicht zu vermeiden (388).

Eine Verpflichtung des Gesetzgebers zu einer Berücksichtigung der an die Glaubensgemeinschaft des Ehegatten erbrachten Leistungen ergebe sich auch nicht aus dem Paritätsgrundsatz, weil er durchaus Differenzierungen gestatte, "die durch tatsächliche Verschiedenheiten der einzelnen Gemeinschaften bedingt und nicht sachfremd sind". Ebenso könne in der Vorschrift keine Verletzung der Glaubens- und Gewissens-

(387) Az. Vf. 39-VII-71, VerwRspr. 24 (1973), S.641 = ZevKR 19 (1974) S.312; ebenso im Ergebnis FG Nürnberg v. 27.6.1972 II 72/68 ZevKR 18 (1973), 286; und VG Braunschweig in einem Beschluß v. 22.5.1975 -III D 9/75- (unv.), das zugehörige Hauptverfahren war zZ der Fertigstellung der Arbeit noch nicht abgeschlossen - Az. III A 67/75.

(388) BayVGH aaO S.651.

freiheit liegen, weil die Einführung des Individualprinzips bei der Besteuerung der glaubensverschiedenen Ehen diesen Grundrechten gerade habe besonders Rechnung tragen wollen (389).

Ausführlicher geht der Senat schließlich noch auf die verfassungsrechtlich (39o) gewährleistete "Institutsgarantie der Lebensordnungen von Ehe und Familie" ein (391). Der Staat sei nicht gehalten, jegliche die Familie treffende Belastung auszugleichen. Der Gesetzgeber könne im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit bestimmen, "ob und gegebenenfalls in welchem Umfang er den Schutz der Ehe und Familie gerade mit steuerlichen Mitteln fördern will, solange damit eine Diskriminierung der Ehegatten nicht verbunden ist". Der Senat verweist in diesem Zusammenhang den Gedanken, die Leistung der Ehefrau im gemeinsamen Haushalt müsse gerechterweise berücksichtigt werden, in das Innenverhältnis der Ehegatten untereinander. Nach außen könne die Tätigkeit der Hausfrau nicht mit der Hälfte der Einkünfte des Ehemannes bewertet und deshalb der Hausfrau zugerechnet werden.

Der Senat verweist die Kirchensteuerbehörden abschließend auf die Erlaßmöglichkeit des § 131 AO, von der die mit der Verwaltung der Kirchensteuer betrauten Ämter "im Einzelfall oder für bestimmte Gruppen von Fällen (§ 131 Abs.2 AO)" Gebrauch machen könnten.

---

(389) BayVGH aaO S.654.

(39o) Art.124 Abs.1 BayVerf.

(391) AaO, S.652.

b) Das Gebot der Gleichbehandlung

In Anbetracht des aufgezeigten Problems hatte Löhr schon 1966 empfohlen (392), die Kircheneinkommensteuer der Ehegatten in glaubensverschiedenen Ehen zwar nach dem individuellen Anteil an der gemeinsamen Einkommensteuerschuld zu berechnen, höchstens aber von dem hälftigen Anteil. Eine höhere Besteuerung als nach dem Halbteilungssatz sollte nicht Folge der Bundesverfassungsgerichts-Urteile sein. Das widerspreche der bisher von den Kirchen geforderten Toleranz in glaubensverschiedenen Ehen.

Löhrs Empfehlungen haben sich bei der Neuregelung nicht durchsetzen können. Seine Begründung aus dem Toleranzgedanken kann auch keine verfassungsrechtliche Relevanz haben, ebensowenig wie zur Rechtfertigung des Halbteilungssatzes in glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen. Das Grundgesetz gibt dem Gesetzgeber nicht auf, die von Eheleuten einander zu gewährende Toleranz in Glaubensangelegenheiten bei der Kirchensteuergesetzgebung zu berücksichtigen.

Verfassungsrechtlich bedeutsamer sind jedoch Bedenken aus dem Gleichheitsgrundsatz in zweifacher Hinsicht. Zum einen werden glaubensverschiedene Ehen anders behandelt als konfessionsverschiedene (393), und zum zweiten werden kirchensteuererhebende und nicht kirchensteuererhebende Religionsgemeinschaften

---

(392) Verhandlungen, Anl.3, S.21.

(393) Darauf stützt zB Fröhder in FAZ 1968, Nr.14, S.2, seine Kritik.

unterschiedlich behandelt, obwohl die Verfassung die Gleichbehandlung aller Gemeinschaften gebietet (Paritätsgrundsatz).

Nach der hier vertretenen Auffassung vom verfassungsmäßigen Halbteilungssatz unter der Bedingung der Aufteilungsmöglichkeit im Vollstreckungsverfahren, werden konfessions- und glaubensverschiedene Ehen im Ergebnis nicht ungleich behandelt. Der Unterschied besteht lediglich darin, daß in glaubensverschiedenen Ehen der Anteil des jeweiligen Ehegatten an den gemeinsamen Einkommensteuern in jedem Fall - und nicht erst auf Antrag der Ehegatten - ermittelt werden muß.

Mithin bleiben nur verfassungsrechtliche Bedenken aus dem Paritätsgebot, weil der Gesetzgeber kirchensteuererhebende und nicht kirchensteuererhebende Religionsgesellschaften, unabhängig davon, ob sie steuerberechtigt sind, ungleich behandelt. Den kirchensteuererhebenden Religionsgesellschaften räumt er die Möglichkeit gegenseitiger Abstimmung der Kirchensteuererhebung mittels des Halbteilungsgrundsatzes ein. Diese Möglichkeit bietet er den nicht erhebenden Gesellschaften nicht.

Schon diese Gegenüberstellung zeigt, daß der Gesetzgeber zu einer unterschiedlichen Behandlung nicht nur berechtigt, sondern gezwungen ist. Die Regelung der privatrechtlichen Beitragserhebung seitens der Religionsgesellschaften unterliegt allein den betroffenen Religionsgesellschaften, nicht aber dem Kirchensteuergesetzgeber. Ein Ausgleich oder eine Abstimmung zwischen derartigen Beiträgen und Kirchensteuern ist dem Gesetzgeber nicht möglich, er muß die Religionsgesellschaften insofern zwangsläufig ungleich behan-

deln, jedenfalls liegt in der Nichtberücksichtigung eventuell zu zahlender Beiträge an die Glaubensgemeinschaft des Ehegatten keine Verletzung des Paritätsprinzips oder anderer verfassungsrechtlicher Grundsätze. Die Leistungen an Religionsgesellschaften, die keine Kirchensteuern erheben, sind definitionsgemäß keine Kirchensteuern und werden auch sonst steuerrechtlich nicht gleichbehandelt (394).

c) Die Erlaßmöglichkeit nach § 131 AO (§ 227 AO 1977)

Den Religionsgemeinschaften ist als Steuergläubigern in der Vorschrift des § 131 Abs.1 AO eine rechtliche Möglichkeit gegeben, nach ihrem Ermessen in den dargestellten Fällen Teile der Steuerschuld zu erlassen, indem sie die Beitragszahlungen für die Gemeinschaft der Ehegatten anrechnen. Voraussetzung eines solchen Erlasses ist nach § 131 Abs.1 AO die Unbilligkeit der Steuereinziehung. Der Steuerbehörde steht insofern ein Ermessen zu (395).

Aus dieser Möglichkeit der Steuerbehörde für den Einzelfall erwächst allerdings für den Steuerpflichtigen lediglich die Chance, im Veranlagungsverfahren 'gerecht' besteuert zu werden, einen Anspruch darauf hat er nicht. Von einer allgemeinen "Ermessensschrumpfung auf Null" in allen diesen Fällen kann nicht ausgegangen werden. Die Möglichkeit des (teilweisen) Steuererlasses muß in jedem Einzelfall unter

---

(394) BFH, BStBl. 1973 II 85o; eine Ausnahme besteht nur für Beiträge an jüdische Kultusgemeinden, die wie Kirchensteuern als Sonderausgaben nach § 1o Abs.1 Ziff.4 EStG abgezogen werden können; vgl. EStR 1o1 Abs.3 für 1972 v. 22.5.1973, BStBl. 1973 I 223.

(395) GemSOGB, BStBl. 1972 II 6o3; vgl. dazu kritisch Tipke-Kruse, AO, Bd.I, § 131 Anm.4 mwN.

Berücksichtigung aller Umstände geprüft werden (396), die automatische Gleichbehandlung von Fällen, die zwar in den wesentlichen, aber naturgemäß nicht in allen Umständen gleichgelagert sind, widerspricht dem Ausnahmecharakter der in § 131 Abs.1 AO enthaltenen Dispensmöglichkeit (397).

Um den Steuerpflichtigen seitens der Religionsgemeinschaften einen voraussehbaren Rechtsanspruch auf die Anrechnung der für den Ehegatten bezahlten Beiträge einzuräumen, bietet sich eine entsprechende Richtlinie nach § 131 Abs.2 AO an. Die Steuergläubiger könnten darin die einziehenden Behörden anweisen, Zahlungen eines alleinverdienenden Kirchensteuerpflichtigen an die Religionsgemeinschaft des Ehegatten auf seine Kirchensteuerschuld anzurechnen, wenn diese Zahlungen Beitragscharakter haben. Die Anrechenbarkeit könnte etwa auf die Hälfte der Kirchensteuerschuld limitiert werden.

2. DIE EINKÜNFTE ALS AUFTEILUNGSSCHLÜSSEL

Nach den inhaltlich übereinstimmenden Bestimmungen der Länder wird in glaubensverschiedenen Ehen zur Berechnung der Kirchensteuer die gemeinsame Einkommensteuerschuld im Verhältnis der Steuerbeträge aufgeteilt, die sich bei Anwendung der Grundtabelle des EStG auf die E i n k ü n f t e eines jeden Ehegatten ergeben. Es wird also nicht nach dem jeweiligen zu versteuernden E i n k o m m e n eines jeden Ehegatten aufgeteilt.

---

(396) Tipke-Kruse, AO, Bd.I, § 131, Anm.4.

(397) Mußgnug, Der Dispens von gesetzlichen Vorschriften, Heidelberg 1964, S.68; ähnlich BFH, BStBl. 1964 III 589.

Bei dieser Aufteilung nach den jeweiligen Einkünften bleibt die Verteilung der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 EStG) sowie der Tarifbegünstigungen (zB § 34 EStG) auf die Ehegatten unberücksichtigt. Der Grundsatz der Individualbesteuerung wird also nur im Prinzip, nicht jedoch bis zur letzten Konsequenz durchgeführt. Daraus erhebt sich die Frage der Vereinbarkeit der Aufteilungsbestimmungen mit den einschlägigen Verfassungsnormen, insbesondere mit dem Verbot der Besteuerung Andersgläubiger.

Eine Aufteilung nach den Einkünften der beiden Ehegatten ist für die Finanzbehörden unproblematisch. Diese Anteile ergeben sich eindeutig aus der gemeinsamen Einkommensteuererklärung. Sehr viel schwieriger und mit entsprechenden Ermittlungen verbunden wäre demgegenüber die Feststellung des jeweils zu versteuernden Einkommens, weil sich aus der Steuererklärung nicht eindeutig feststellen läßt, auf wen geltend gemachte Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Tarifvergünstigungen im einzelnen entfallen.

Die Praktikabilität der Aufteilung aufgrund der Einkünfte allein reicht zu ihrer Rechtfertigung nicht aus. Die Aufteilung der gemeinsamen Einkommensteuerschuld nach den jeweiligen Einkünften führt im Ergebnis dazu, daß bei der Berechnung der Kirchensteuer des Pflichtigen die auf ihn entfallenden Sonderausgaben etc. nur in Höhe seines Anteils an den Einkünften steuermindernd berücksichtigt werden. Es werden also lediglich in seiner Person liegende Merkmale - wenn auch nur teilweise - berücksichtigt.

Soweit bei der Berechnung Einnahmen oder Ausgaben des Ehegatten eine Rolle spielen, so wirken sie sich nur steuermindernd, nicht aber -erhöhend aus. In der Aufteilung nach den Einkünften der Ehegatten liegt kein Verstoß gegen das Verbot der Besteuerung Andersgläubiger.

Die Aufteilung des gemeinsamen Einkommens nach den jeweiligen Einkünften der Ehegatten kann eine nicht vollständige Berücksichtigung der steuermindernden Ausgaben des Kirchenmitglieds bei der Kirchensteuer zur Folge haben. Bei allein veranlagten Steuerpflichtigen wird hingegen jede steuermindernde Ausgabe voll berücksichtigt. Eine Verletzung des Gleichheitsgebots durch diese Ungleichbehandlung kann jedoch nicht eintreten. Beide Veranlagungsfälle unterscheiden sich durch die Notwendigkeit der Aufteilung des gemeinsamen Einkommensteuerbetrages beim Zusammenveranlagten. Die "Schattenveranlagung" erfordert und rechtfertigt ihren eigenen Berechnungsmodus zugleich. Da in beiden Fällen die nach den gleichen Regeln ermittelte staatliche Maßstabsteuer Grundlage der Besteuerung ist, kann in der nur in einem Fall notwendigen Besonderheit keine Ungleichbehandlung verfassungswidriger Art liegen (398).

---

(398) Ebenso FG Baden-Württemberg v. 27.11.1974 -V 181/74-, EFG 1975, 126 (Revision eingelegt).

§ 7 DAS BESONDERE KIRCHGELD IN GLAUBENSVERSCHIEDENEN EHEN

Das in Berlin, Hessen und Rheinland-Pfalz erhobene besondere Kirchgeld in glaubensverschiedenen Ehen ist bereits Gegenstand zahlreicher verwaltungsgerichtlicher Entscheidungen in Berlin und Hessen gewesen. Diese Entscheidungen haben die Erhebung dieser Abgabe in der Regel für verfassungsmäßig erklärt, während sie in der Literatur überwiegend als "Widerspruch" und "Fremdkörper" im geltenden Kirchensteuersystem und daher verfassungswidrig angesehen wird (399).

Die Berliner Rechtsprechung (4oo) hat es dabei gegenüber den hessischen Gerichten einfacher in der Begründung, weil das besondere Kirchgeld in Berlin nur dann erhoben werden kann, wenn die betroffenen Ehegatten tatsächlich zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden. Analog zu ihrer Rechtsprechung zum Halbteilungssatz in konfessionsverschiedenen Ehen kann die Berliner Rechtsprechung grundsätzlich auf die 'Vermeidbarkeit' der Besteuerung mit einem besonderen Kirchgeld durch Wahl der getrennten Veranlagung verweisen.

---

(399) ZB Fröhder, FAZ 1968, Nr.14, S.2; Grundmann, JZ 1967, 197; Hartz, DB 1966, 6; Karg, Kirchensteuerrecht, S.24; Rudolph, BB 1972, 491; Spanner, Der Steuerbürger, S.164; Hartmann, DB 1973, 347, hält nur die Berechnungsweise für unzulässig.

(4oo) VG Berlin ständ.Rspr., vgl. statt aller Urteil v. 17.9.197o in ZevKR 17, 175 = KirchE Bd.11, 283, und Urteil v. 29.6.1972 -III A 3oo/71- in ZevKR 18, 289 (nur LS); OVG Berlin v. 15.6.1973 -II B 54/72- in ZevKR 19, 363, und v. 23.11.1973 -II B 16/73-; OVGE 12, 238.

Diese Möglichkeit hat die hessische Rechtsprechung nicht, weil die Erhebung des Kirchgeldes hier an die rechtlichen Voraussetzungen der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer gebunden ist. Das Kirchgeld ist hier auch in zwei Urteilen des Verwaltungsgerichts Frankfurt a.M. (4o1) für verfassungswidrig erklärt worden, von denen allerdings nur eines rechtskräftig werden konnte (4o2), während das andere vom Hessischen Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wurde (4o3), der in noch einem weiteren Urteil (4o4) die Verfassungsmäßigkeit der Regelung ausführlich begründet hat. Gegen das letztere Urteil des hessischen Verwaltungsgerichtshofs läuft ein Revisionsverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht (4o5).

1. DIE VERMEIDBARKEIT DURCH WAHL DER GETRENNTEN VERANLAGUNG

Berliner und rheinland-pfälzische in glaubensverschiedener Ehe lebende Kirchenmitglieder können die Erhebung eines besonderen Kirchgeldes durch die Wahl der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer vermeiden. Dieser Ausweichmöglichkeit kam schon für die Vermeidbarkeit des Halbteilungssatzes in konfessionsverschiedenen Ehen keine entscheidende

(4o1) V. 12.1.1972 -III/2-E 74/71-, ZevKR 17 (1972), 3o6; v. 16.8.1972 -III/2-E 31/72- (unv.).

(4o2) ZevKR 17 (1972), 3o6.

(4o3) HessVGH v. 3.5.1973 -V OE 33/72- (unv.).

(4o4) HessVGH v. 3.5.1973 -V OE 29/72-, HessVGRspr. 74, 1 (Beilage z.Staatsanzeiger f.d. Land Hessen) = ZevKR 2o (1975), 163; I.Instanz: VG Kassel v. 28.3.1972 -III E 8/72-, ZevKR 18 (1973), 289 (nur LS!).

(4o5) Az. -VII C 48/73-.

Bedeutung zu. Dies gilt erst recht für die angebliche Vermeidbarkeit des besonderen Kirchgeldes. Im Gegenteil stellt gerade die Beschränkung der Erhebung des Kirchgeldes auf die tatsächlich zusammenveranlagten Ehen in diesen Ländern eine zusätzliche Ungerechtigkeit dar. Eheleute, die den ihnen für die staatliche Einkommensteuer eingeräumten Vorteil der Zusammenveranlagung ausnutzen, werden bei der Kirchensteuer "bestraft", während Eheleute, die aus steuertechnischen oder persönlichen Überlegungen die getrennte Veranlagung zur Einkommensteuer vorziehen, bei der Kirchensteuer ohne einsichtigen Grund "belohnt" werden.

Die Lebensführung und die dafür notwendigen Aufwendungen hängen nicht davon ab, welche Veranlagungsart gewählt wird. Die unterschiedliche Behandlung der zur Einkommensteuer unterschiedlich veranlagten Ehepaare bei der Kirchgeld-Besteuerung ist willkürlich und nicht etwa geeignet, diese zu rechtfertigen. Wäre die Kirchgeldbesteuerung wirklich vermeidbar, was sie wegen der Koppelung mit der Wahl der Veranlagungsart bei der Einkommensteuer gar nicht ist, liefe das auf eine freiwillige Steuer hinaus, die schon ein Widerspruch in sich ist. Der Vorteil bei der staatlichen Steuer kann aber nicht Rechtfertigung einer kirchlichen Sondersteuer sein.

2. DIE ZULÄSSIGKEIT DER BESONDEREN BESTEUERUNG DER GLAUBENSVERSCHIEDENEN EHEN NEBEN DER KIRCHENEINKOMMENSTEUER

Die Besteuerung der in glaubensverschiedener Ehe lebenden Kirchenmitglieder aufgrund eines besonderen Tarifs neben der allgemeinen Erhebung der Kirchen-

einkommensteuer auch von diesen Kirchenmitgliedern wird in der Regel mit dem obiter dictum des Bundesverfassungsgerichts (4o6) begründet, nach dem Gegenstand der Besteuerung auch der "Lebensführungsaufwand" sein kann. Bevor untersucht wird, ob die praktizierte Erhebung eines besonderen Kirchgeldes in glaubensverschiedenen Ehen dieser Anregung des Gerichts entspricht, ist zu überprüfen, ob die Erhebung eines besonderen Kirchgeldes dieser Art neben der allgemeinen Kircheneinkommensteuererhebung überhaupt zulässig ist.

a) Kirchensteuer aufgrund eigener Tarife

Gegen die Erhebung des Kirchgeldes überhaupt läßt sich zunächst einwenden, Art.137 Abs.6 WRV gewähre lediglich die Erhebung von Kirchensteuern "aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten", dh., daß Kirchensteuern nur als Zuschläge zu staatlichen Steuern erhoben werden dürfen (4o7). Mit der herrschenden Ansicht ist diese heute wohl nicht mehr vertretene einengende Interpretation des Art.137 Abs.6 WRV ohne weitere Begründung (4o8) abzulehnen. Die Religionsgesellschaften sind vielmehr durch Art.137 Abs.6 WRV nicht darauf beschränkt, Kirchensteuern in Form von Zuschlägen zu staatlichen Steuern zu erheben.

(4o6) E 19, 268 (282).

(4o7) So zB Mikat in Bettermann-Nipperdey-Scheuner, Die Grundrechte, Bd.IV, 1, S.231.

(4o8) Die Frage wird auch in der Rspr. meist übergangen, vgl. aber die Ausführungen und Nachweise dazu in HessVGH, ZevKR 2o, 168.

b) Kirchgeld neben der Kircheneinkommensteuer

Weitere Bedenken gegen die vorliegende Kirchgelderhebung lassen sich aus ihrem zusätzlichen Charakter neben der allgemeinen Kirchensteuererhebung nach der Einkommensteuer vorbringen. Es ist allerdings anerkannt, daß in der Erhebung eines allgemeinen Kirchgeldes in Form einer Pro-Kopf-Steuer neben der Kircheneinkommensteuer, zB in der Form der in einigen Ländern erhobenen anrechenbaren "Mindestkirchensteuer", keine Verletzung übergeordneter Verfassungs- oder Steuergrundsätze liegt (4o9).

Bezüglich der Erhebung eines "besonderen" Kirchgeldes mit der Beschränkung auf einen bestimmten Mitgliederkreis erhebt sich allerdings die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitsgrundsatz, der für eine "besondere" Besteuerung auch einen "besonderen" Grund verlangt.

c) Die örtliche Begrenztheit der Erhebung

Das besondere Kirchgeld in glaubensverschiedenen Ehen wird weder in allen Bundesländern, noch dort einheitlich erhoben (41o). Der Mangel der bundesweiten Einheitlichkeit hat seinen Grund in dem Charakter des Kirchensteuerrechts als Ländersache. Der Mangel der landesweiten Einheitlichkeit der Erhebung hat seinen Grund in dem Charakter des

---

(4o9) BayVerfGHE nF 21, 173.
(41o) Rudolph, BB 1972, 491.

Kirchensteuerrechts als gemeinsame Angelegenheit von Kirche und Staat. Die Verfassung zwingt weder die Landesgesetzgeber zu bundesweit einheitlicher Gesetzgebung, noch die Religionsgesellschaften zu landesweit einheitlicher Anwendung der ihnen in den Kirchensteuergesetzen angebotenen Besteuerungsmöglichkeiten. Die Uneinheitlichkeit auf Landesebene verstößt nicht gegen das Willkürverbot, das möglicherweise im Verhältnis Kirche - Mitglied gilt (411), solange die einzelnen Gemeinden bzw. Landeskirchen unter ihren Mitgliedern nicht willkürlich differenzieren.

d) Die Beschränkung der Erhebung des besonderen Kirchgeldes auf in glaubensverschiedener Ehe lebende Kirchenmitglieder

Die Erhebung des besonderen Kirchgeldes nur in glaubensverschiedenen Ehen wird damit begründet, diese Kirchenmitglieder hätten aufgrund des hohen Einkommens des Ehegatten (nur bei hohem Einkommen ab DM 48.000 wird das besondere Kirchgeld erhoben) und der davon abhängenden Lebensverhältnisse eine "beachtenswerte wirtschaftliche Leistungskraft" (412), obwohl sie nicht zur Einkommensteuer herangezogen werden können.

Das besondere Kirchgeld soll also eine Lücke schliessen, die durch den Charakter der Kirchensteuer als Annexsteuer zu einer staatlichen Steuer entsteht. Das EStG besteuert "Einnahmen" im weitesten Sinn

---

(411) So Mikat, Grundfragen, 347.

(412) HessVGH, ZevKR 20 (1975), 168.

dann nicht, wenn dafür ein besonderer politischer Grund besteht (vgl. die steuerfreien Einnahmen des § 3 EStG) oder wenn diese Einnahmen als Unterhaltsleistungen oder aus freien Stücken bezahlt werden und der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist (vgl. § 22 Nr.1 Satz 2 EStG).

Die Steuerfreiheit der zweiten Gruppe ist bei der Einkommensteuer systemkonform, weil die "Einnahmen" bereits beim Geber der Einkommensteuer unterlegen haben. Das gilt auch für die Kirchensteuer, solange der Geber auch hier (kirchen-)steuerpflichtig ist. Ist er aber nicht kirchensteuerpflichtig, so ist die Steuerfreiheit beim Empfänger kirchensteuerpolitisch höchst unbefriedigend, weil dann ein Kirchenmitglied von kirchensteuerlich nicht versteuerten Einnahmen lebt.

Es erscheint also durchaus berechtigt und im Sinne einer gerechten Besteuerung auch wünschenswert, Kirchenmitglieder, die von solchen "unversteuerten Einnahmen" leben, aufgrund eines besonderen Tarifs der Kirchensteuer zu unterwerfen. Die Einkommensteuer- und damit auch Kirchensteuerfreiheit der steuerfreien Einkünfte des § 3 EStG ist politisch begründet und insoweit auch eine kirchensteuerpolitische Frage, die rechtlich in den Problemkreis der Akzessorietät überhaupt zu verweisen ist und hier keine Rolle spielt (413).

---

(413) Dazu Meyer, ZevKR 16 (1971), 295: "das Kirchgeld ... weist wieder auf den kircheneigenen Tarif hin. Es ist die Chance des Kirchgeldes, zur Fortentwicklung der Kirchensteuer beizutragen. Der kircheneigene Tarif müßte vor allem gewährleisten, daß jedes Kirchenglied zu einem Grundbeitrag veranlagt wird ...".

Es bleibt also festzuhalten, daß das Ziel der besonderen Besteuerung, auch die einkommensteuerfreien Einnahmen des § 22 Nr.1 Satz 2 EStG, die beim Geber nicht der Kirchensteuer unterlegen haben, zu erfassen, um eine möglichst gleiche Beteiligung aller Kirchenmitglieder an der Kirchenfinanzierung zu ermöglichen, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist (414).

Fragwürdig bleibt allerdings dennoch die Beschränkung dieser besonderen Besteuerung auf die in glaubensverschiedenen Ehen lebenden Kirchenmitglieder. Denn in derselben kirchensteuerrechtlichen Situation wie diese sind zum Beispiel geschiedene unterhaltsberechtigte Ehefrauen, Studenten und andere unterhalbsberechtigte oder aus freien Stücken unterhaltene Personen ohne einkommensteuerliches Einkommen, deren Geber keine Kirchensteuern zahlt (415). Es ist in kirchensteuerrechtlicher Sicht kein Unterschied zwischen einer mit einem gutverdienenden Nicht-Kirchenmitglied verheirateten Frau und deren studierendem Sohn mit auskömmlichem Monatswechsel.

Im übrigen läßt sich gerade gegen die besondere Heranziehung der Ehegatten in glaubensverschiedenen Ehen einwenden, daß damit im Kirchensteuerrecht für diese Ehen ein "zweierlei Maß" angesetzt wird, weil in dem Fall, daß der Alleinverdiener kirchensteuerpflichtig ist, ein Abzug der Lebensführungsaufwendungen für seinen Ehegatten nicht zugelassen

---

(414) So auch VG Hannover, KirchE 1o, 326.

(415) Vgl. die Aufzählung in § 2 Abs.1 der Kirchgeldordnung in der Evang.-luth. Landeskirche Hannover idF v. 18.12.1958 (Nds.Min.Bl. 1959, 49o) und die Entscheidung des VG Hannover, KirchE 1o, 326 (33o).

wird (vgl. oben § 6 / 1.) (416). Dieser Einwand ist für die Frage der Zulässigkeit des besonderen Kirchgeldes jedoch bedeutungslos, weil eine solche "Gegenseitigkeit" kirchensteuerpolitisch bedeutsam sein mag, verfassungsrechtlich aber nicht zwingend ist.

Der verfassungsrechtliche Gleichheitsgrundsatz verbietet willkürliche Ungleichbehandlung. Unterhaltsleistungen oder sonstige freiwillig gezahlte wiederkehrende Bezüge im weitesten Sinn, die nicht der Einkommensteuer unterliegen, erhalten außer verheirateten Personen, die keine oder geringe eigene Einkünfte haben, auch viele andere - gruppenmäßig erfaßbare - Personen. Da bei allen Personen, die steuerfreie Einnahmen iSd. § 22 Nr.1 Satz 2 EStG haben, die beim Geber nicht der Kirchensteuer unterlegen haben, das Ziel der Erhebung eines besonderen Kirchgeldes gegeben ist, ist die Heraustrennung nur der verheirateten Personen willkürlich und höchstens durch die relativ einfache Erfaßbarkeit dieses Personenkreises wegen der gemeinsamen Einkommensteuerveranlagung zu begründen. Dieser Grund reicht aber nicht aus, die Ungleichbehandlung "sachlich einleuchtend" zu rechtfertigen, sie verletzt daher das Gleichheitsgebot des Art.3 Abs.1 GG.

Auch aus der Perspektive des Verbots der ehefeindlichen Besteuerung aus Art.3 Abs.1 GG iVm. Art.6 Abs.1 GG (417) ist die Beschränkung der Besteuerung nach dem "Lebensführungsaufwand" auf in glaubensverschiedener Ehe lebende Kirchenmitglieder zu beanstanden.

---

(416) Rudolph, BB 1972, 491.

(417) Zum Verhältnis von Art.3 Abs.1 zu Art.6 Abs.1 GG wie hier BVErfGE 13, 29o (296 f.) und HessVGH, ZevKR 2o, 168, s.S.26 des Urteils.

Der Einwand des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs (418), die Erfassung auch der geschiedenen ehemals in glaubensverschiedenen Ehen lebenden Kirchenmitglieder, die Unterhaltszahlungen erhalten, sei unpraktikabel und unverhältnismäßig aufwendig, daher könne der Gesetzgeber davon absehen, ohne Art.6 Abs.1 GG zu verletzen, geht in doppelter Weise fehl. Zum einen übersieht der entscheidende Senat, daß darüber hinaus auch noch andere Gruppen von Unterhaltsempfängern und Empfängern sonstiger Leistungen den in glaubensverschiedener Ehe Lebenden gleichzustellen sind. Zum zweiten beruft er sich zur Begründung seiner Ansicht auf ein Bundesverfassungsgerichtsurteil (419), wonach eine gesetzgeberische Typisierung begünstigender Art zulässig ist. Bei der Besteuerung nur der in glaubensverschiedenen Ehen lebenden Unterhaltsberechtigten handelt es sich aber nicht um das Problem der Typisierung, sondern vielmehr um das einer benachteiligenden Sondersteuer, die sich eben nicht mit der Eigenart des Sachverhalts begründen läßt (42o).

Das Gericht weist zwar zu recht darauf hin, daß sich der Unterhaltsanspruch bei Ehegatten nach den Verhältnissen beider Ehegatten richtet (§ 58 Abs.1 EheG), während er sich bei sonstigen Unterhaltsberechtigten nach der eigenen Lebensstellung richtet (§ 161o Abs.1 BGB). Allerdings kann aus der unterschiedlichen zivilrechtlichen Grundlage nicht die Zulässigkeit einer steuerlichen Ungleich-

---

(418) AaO S.25 f.

(419) BVerfGE 17, 21o (22o f.).

(42o) Vgl. zB BVerfGE 4, 7 (19 f.) "Investitionshilfe".

behandlung abgeleitet werden. Aus dieser Tatsache lassen sich allenfalls Merkmale für die Bemessung der (notwendig typisierenden) Besteuerung der Unterhaltsberechtigten ableiten, die Frage des "ob überhaupt" ist aber für alle Unterhaltsberechtigten gleich zu beantworten.

Davon gehen im übrigen offensichtlich auch die Kirchensteuerordnungen in Berlin aus, weil sie nicht nur die in glaubensverschiedenen Ehen lebenden Kirchenmitglieder, sondern auch "Gemeindemitglieder mit wiederkehrenden Bezügen iSd. § 22 EStG" der Besteuerung nach den besonderen Kirchgeld-Tarifen unterwerfen (421).

Es verletzt den Gleichheitsgrundsatz der Verfassung, wenn eine bestimmte Personengruppe einer Sondersteuer unterworfen wird, deren Begründung auf eine weitaus größere Gruppe von Personen zutrifft, ohne daß diese sich sachlich unterscheiden (422).

e) Die Beschränkung auf Einkommen über DM 48.000,--

Die wegen der Veranlagungsgrenze zur Einkommensteuer (§ 46 Abs.1 Nr.1 EStG) eingeführte Untergrenze für die Erhebung des besonderen Kirchgeldes kann als weiteres Detail dieser Besteuerung vor dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot nicht bestehen. Die Veranlagungsgrenze des EStG ist eine reine Ordnungsvorschrift, der keine innere Bedeutung zukommt wie etwa der Steuerfreigrenze des

(421) §§ 8 Abs.1 lit.a KiStO ev., 6 Abs.1 lit.a KiStO kath.

(422) AA HessVGH aaO S.23 ff. und OVG Berlin, OVGE 12, 238.

§ 32a Abs.1 Nr.1 EStG (DM 3.o29,--), der die Zuerkennung eines steuerfreien Existenzminimums zugrunde liegt. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, von einem in glaubensverschiedener Ehe lebenden Kirchenmitglied bei einem gemeinsamen Einkommen von DM 47.ooo,-- keine Kirchenabgabe, bei einem Einkommen von DM 48.ooo,-- jedoch ein Kirchgeld von DM 24o,-- zu erheben. Die Grenze ist willkürlich. Die praktischen Erwägungen aus dem Einkommensteuerrecht rechtfertigen sie nicht.

3. DER BERECHNUNGSMASSTAB

Hauptangriffspunkt der Kritik am besonderen Kirchgeld ist der Berechnungsmaßstab. Zum einen ist fraglich, ob sich der Lebensführungsaufwand überhaupt aus dem gemeinsamen Einkommen mit dem Ehegatten ableiten läßt. Außerdem ist zweifelhaft, ob die Kirchgeldtabellen den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Besteuerung nach dem Lebensführungsaufwand entsprechen.

a) Lebensführungsaufwand

Ziel einer Definition des Begriffs "Lebensführungsaufwand" ist die Möglichkeit einer darauf beruhenden Besteuerung. Dabei ist die Beschränkung auf Merkmale in der Person des Steuerpflichtigen zu beachten. Im Einklang mit dem Bundesverfassungsgericht soll dabei außerdem nicht von einer reinen Individualbesteuerung in dem Sinn ausgegangen werden, daß die Steuerbemessungsgrundlage eine "sachliche Leistungsfähigkeit" repräsentiert, die ohne Rücksicht auf persönliche Verhältnisse besteuerungswürdig und

-fähig ist. Vielmehr muß von einer 'modifizierten' Individualbesteuerung ausgegangen werden, die auf die "persönliche Leistungsfähigkeit" abstellt, dh., es dürfen auch Umstände berücksichtigt werden, die in der Person des Pflichtigen gelegen sind, wie beispielsweise Zivilstand, Alter und Kinderzahl.

Dem Wortsinn nach ist 'Lebensführungsaufwand' die Summe der Aufwendungen für den gesamten Lebensbedarf, dh. für Haushalt und sonstige persönliche Lebensführung, also in etwa das, was nach § 48 Abs.2 EStG zum Verbrauch gehört. Danach gibt es also auch Aufwendungen, die nicht zur Lebensführung gehören. Solche sind beispielsweise in § 48 Abs.3 Nr.1-9 EStG enthalten, wobei die Rechtsprechung davon ausgeht, daß die Aufzählung dort nicht erschöpfend ist (423). Der Reichsfinanzhof rechnete in diesem Zusammenhang nicht zum Verbrauch "sogenannte Zwangsausgaben, die der Steuerpflichtige nicht von sich abwenden konnte", also Aufwendungen, deren Anfall und Höhe der Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann. Dieser Begriff des Verbrauchs ist also nicht gleich dem Begriff "Lebenshaltungskosten" des § 12 Nr.1 EStG. Zu den Lebenshaltungskosten in diesem Sinn gehören nämlich alle Aufwendungen, die nicht Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind. Der 'Lebensführungsaufwand' oder der 'Verbrauch' stellen nur einen begrenzten Begriffsinhalt dieser Lebenshaltungskosten dar. Dabei ist einheitliches Merkmal derjenigen Lebenshaltungskosten, die nicht Lebensführungsaufwand sind, die Zwangsläufigkeit der Ausgaben. Darüber hinaus sind nicht zum Lebensführungsaufwand Aufwendungen zum

---

(423) RFH, RStBl. 1927, 223 (224); RFHE 22, 337.

Erwerb von Gegenständen zu rechnen, die beim Steuerpflichtigen der Vermögensteuer unterliegen, weil auch diese Ausgaben nicht zur eigentlichen Lebensführung gehören.

Der Lebensführungsaufwand richtet sich im Falle mangelnden eigenen Einkommens zwar prinzipiell nach dem Einkommen des verdienenden Ehegatten (424). Dieses Einkommen stellt aber nur einen äußeren Rahmen dar, innerhalb dessen der Lebensführungsaufwand liegt. Zur Feststellung des tatsächlichen Lebensführungsaufwandes reicht das steuerpflichtige Einkommen bei weitem nicht aus, weil dieser noch von nicht unwesentlichen anderen Faktoren beeinflusst wird. Dabei darf zwar die Stellung des Steuerpflichtigen im Familienverband berücksichtigt werden, dh., auch das Gesamteinkommen herangezogen werden, die Verfügungsmacht über dieses Einkommen steht aber nach unserer Rechtsordnung dem einzelnen und nicht dem Kollektiv zu; die Berechnung des Lebensführungsaufwandes muß das berücksichtigen.

b) Die formellen Bedenken gegen die Heranziehung des gemeinsamen Einkommens

Gegen die Heranziehung des gemeinsamen Einkommens zur Berechnung des Lebensführungsaufwandes ist eingewandt worden, sie verletze das Steuergeheimnis (424a) des § 22 AO, weil sich daraus die Einkommensverhältnisse des nicht kirchenangehörigen Ehegatten für die Kirche des anderen offenbaren. Zur Begründung dieses Einwandes aus § 22 AO wird ausgeführt,

---

(424) So auch HessVGH aaO S.31.

(424a) Vgl. § 3o AO 1977.

das Steuergeheimnis gelte zweifellos hinsichtlich der Bekanntgabe dieser Einkommensverhältnisse an die Kirche des Ehegatten (425).

Gem. § 18 AO sind die Finanzämter berechtigt, Besteuerungsgrundlagen an öffentlich-rechtliche Religionsgesellschaften "zum Zwecke der Feststellung von solchen Abgaben mitzuteilen, die an diese Besteuerungsgrundlagen anknüpfen"(425 a).

Auch das besondere Kirchgeld ist eine Abgabe iSd. § 18 AO, so daß die Finanzbehörden den Religionsgesellschaften gegenüber zur Offenbarung der Einkommensverhältnisse befugt sind, weil das besondere Kirchgeld an diese als Besteuerungsgrundlage anknüpft. Das Steuergeheimnis des § 22 AO verbietet den Finanzbeamten lediglich die unbefugte Offenbarung. Ein darüber hinausgehendes verfassungsrechtlich abgesichertes Steuergeheimnis existiert nicht.

Die Offenbarung von Besteuerungsgrundlagen an eine Religionsgesellschaft, der der Steuerpflichtige nicht angehört, stellt als solches auch keinen Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht dar, der hier wegen des Neutralitätsgebots unzulässig sein könnte. Solange den Kirchen als öffentlich-rechtlichen Körperschaften das Besteuerungsrecht verfassungsrechtlich zugestanden wird, ist ihnen ungehindert Einsicht in die bürgerlichen Steuerlisten zu gewähren, sofern sie diese zur Besteuerung ihrer Mitglieder verwenden.

---

(425) Hartmann, DB 1973, 349; Rudolph, BB 1972, 492.
(425a) Vgl. § 31 AO 1977.

Die Offenbarungsbefugnis des § 18 AO gilt auch für die Einkommensverhältnisse des in glaubensverschiedener Ehe lebenden Ehegatten, der keiner Religionsgesellschaft angehört (426).

c) Das gemeinsame Einkommen als Maßstab der Besteuerung

Sowohl das gemeinsame Einkommen iSd. § 2 Abs.2 EStG, also das Einkommen vor Abzug der tariflichen Freibeträge (427) und der sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge (428), das bis 1975 in Berlin zur Berechnung herangezogen wurde, als auch das Einkommen iSd. § 32 Abs.1 EStG ist als Familienbruttoeinkommen als solches kein Maßstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (429) eines Ehegatten.

Tatsächlich ist in besonders gelagerten Fällen die Belastung nach dem Tarif des besonderen Kirchgeldes höher als nach dem früher in glaubensverschiedenen Ehen angewandten Halbteilungssatz. Dies ist vor allem bei außerordentlichen Einkünften gem. § 34 EStG (43o) möglich und war bei der Berechnung aufgrund des Einkommens gem. § 2 Abs.2 EStG bei kinderreichen Familien mit mittlerem Einkommen nach dem EStG 1971 möglich.

---

(426) BFH, DB 1961, 866; ausführlich FG Stuttgart, EFG 1957, 287 (Nr.358); ebenso Tipke-Kruse, AO, Bd.I, 7.Aufl. (1975), § 22 Anm.III 1a (Rdnr.12).

(427) Nach § 32 EStG 1971 die Kinder- und Altersfreibeträge.

(428) Vgl. die Freibeträge der §§ 33, 33a iVm. 52 Abs.19, 13 Abs.3, 52 Abs.17, 46 Abs.3, 46a, 5o Abs.3 Satz 1 EStG 1971.

(429) Hartmann, DB 1973, 347; Rudolph, BB 1972, 491; VG Ffm. v. 16.8.1972 -III/2-E 31/72-, S.4, und ZevKR 17, 3o6.

(43o) Vgl. das Beispiel bei Hartmann aaO (348 f.).

Die Berechnung des Lebensführungsaufwandes im Wege der Zurechnung eines bestimmten Teils des Bruttofamilieneinkommens ist so ungenau und unrichtig, daß von "Pauschalierung" oder "Typisierung" nicht mehr gesprochen werden kann, weil dabei sowohl Faktoren, die zur Höhe des Familieneinkommens beitragen, als auch Faktoren, die zum Verbrauch des Familieneinkommens beitragen, nicht berücksichtigt werden, die für den Lebensführungsaufwand entscheidender sind als die Summe des gemeinsam zu versteuernden Einkommens.

Der Lebensführungsaufwand erhöht sich zum Beispiel kaum, wenn im Steuerjahr Vermögensumschichtungen mit einkommensteuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen oder Spekulationsgewinnen vorgenommen werden (431).

Der Lebensführungsaufwand der Ehegatten sinkt mit steigender Kinderzahl erheblich, was durch den Abzug des erhaltenen Kindergeldes nach § 51a EStG nicht annähernd ausgeglichen wird. Allein die Einkommensteuerbelastung als zwangsläufige und daher nicht zum Lebensführungsaufwand rechenbare Belastung liegt bei höheren Einkommen bei etwa einem Drittel des Bruttoeinkommens. Die Tabelle unterstellt also, daß die Hälfte des Familiennettoeinkommens zur Deckung des Lebensführungsaufwandes des nicht verdienenden Ehegatten verwandt wird.

Die pauschale Berechnung nach dem gemeinsamen Einkommen trägt auch sonstigen nicht zum Lebensführungsaufwand rechenbaren Belastungen wie Abtragung

---

(431) So auch Hartmann und Rudolph aaO.

von Schuldverpflichtungen, außergewöhnlichen Belastungen und Alterssicherungskosten (vgl. § 48 Abs.3 EStG) (432) keine Rechnung.

Das zu versteuernde Einkommen unterliegt beispielsweise erheblichen Verfälschungen durch gar nicht zugeflossene Spekulations- und Veräußerungsgewinne, auch haben Vergünstigungen wie Sonderabschreibungen und Verlustabzüge mit dem Lebensführungsaufwand in der Regel nichts zu tun.

d) Die Tabelle

Schließlich trägt schon die Tabelle selbst zu dem auffälligen Mißverhältnis zwischen Berechnungsgrundlage und tatsächlichem Lebensführungsaufwand bei.

Nach der Kirchgeldtabelle müßte eine kinderreiche Ehefrau bei einem Familieneinkommen von DM 6o.ooo,- einen ebensolchen Lebensführungsaufwand betreiben wie eine kinderlose Ehefrau bei einem Familieneinkommen von DM 75.ooo,- es kann. Das widerspricht jeder Lebenserfahrung (433).

e) Ergebnis

Lebensführungsaufwand und Typisierung aufgrund des Familienbruttoeinkommens schließen sich gedanklich aus. Die Besteuerung des Lebensführungsaufwandes

---

(432) Das räumt auch HessVGH aaO S.31 ein.
(433) Ebenso VG Ffm., ZevKR 17, 3o6 (3o7).

stellt eine Aufwandsteuer, dh. eine Verbrauchsteuer im weitesten Sinne dar (434). Hier soll die Einkommensverwendung und nicht wie bei der Kircheneinkommensteuer das Einkommen besteuert werden. Zwischen "zu versteuerndem Einkommen" und "Lebensführungsaufwand" besteht keine funktionale Beziehung.

Eine dennoch aus dem gemeinsamen Einkommen abgeleitete Bestimmung des Lebensführungsaufwandes eines Ehegatten verletzt den Gleichheitsgrundsatz (435).

In der Höhe des zugerechneten Anteils liegt ausserdem eine versteckte Haushaltsbesteuerung, die dem Verbot der Besteuerung Andersgläubiger widerspricht. Die unveränderte, bis zu einem Bruttofamilieneinkommen von DM 4oo.ooo,- durchgeführte Drittelzurechnung ist schematisch.

Es ist bereits darauf hingewiesen worden, daß davon ausgegangen werden muß, daß mit steigendem Einkommen auch der Anteil des verdienenden Ehegatten steigt, den er nicht zur gemeinsamen Lebensführung aufwendet (436), sondern den er etwa zur Vermögensbildung oder für sonstige von seinem Ehegatten unabhängige Zwecke aufwendet. Eine schematische anteilige Beteiligung wird also zwangsläufig mit steigendem Einkommen zu einer "Haushaltsbesteuerung".

---

(434) Tipke, Steuerrecht, 2.Aufl. (1974), 51.

(435) Darauf verweist auch Kapfer, Österr.AGBGB, 29.Aufl. (1972), § 91 Anm.1q-t, für die Berechnung des Unterhaltsanspruchs. Ebenso VG Ffm., ZevKR 17, 3o6, und v. 16.8.1972 -III/2-E 31/72- (unv.).

(436) Das berücksichtigen zB Engelhardt, 16o, und Löhr, Verhandlungen, Anl.3, 21, in ihren Kirchgeldbemessungsvorschlägen.

Die Bemessung der Besteuerung des Lebensführungsaufwandes nach der in den Ländern Berlin, Hessen und Rheinland-Pfalz praktizierten Tabelle, die allein von einer schematischen Drittelzurechnung des Familienbruttoeinkommens ausgeht, ist keine Individualbesteuerung - auch keine "modifizierte" -, sondern eine unzulässige Haushaltsbesteuerung, die mittelbar zu einer Besteuerung des nicht kirchensteuerpflichtigen Ehegatten führt, was dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich wegen des Neutralitätsgebots und der korrespondierenden "negativen religiösen Finanzierungsfreiheit" des Art.4 Abs.1 GG verboten ist. Die Verletzung des Gleichheitssatzes durch die Tabelle als solche tritt insoweit zurück (437).

---

(437) Darauf weist zB auch VG Ffm. ausdrücklich hin, vgl. ZevKR 17, 3o6 (3o7).

Z u s a m m e n f a s s u n g

I. ERGEBNIS IN THESEN

1) § 7 Abs. 3 Satz 4 - 6 StAnpG ist auch für die zusammenveranlagte Kircheneinkommensteuer anzuwenden.

2) Die Regelungen des Kirchensteuerrechts unterliegen in vollem Umfang der Bindung an die Verfassung.

3) Das Grundgesetz beschränkt das Besteuerungsrecht der Religionsgesellschaften auf deren Mitglieder.

4) Das einkommensteuerliche Prinzip der Individualbesteuerung wird bei der Ehegattenbesteuerung nicht durchbrochen.

5) Der kirchensteuerliche Halbteilungssatz in konfessionsverschiedenen Ehen findet im Einkommensteuerrecht keine Begründung.

6) Die Vermeidbarkeit der Besteuerung nach dem Halbteilungssatz durch die Wahl der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer bewirkt nicht deren grundsätzliche Verfassungsmäßigkeit.

7) Der Halbteilungssatz in konfessionsverschiedenen Ehen verletzt Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG nicht.

8) Der Halbteilungssatz in konfessionsverschiedenen Ehen verletzt das verfassungsrechtliche Prinzip der Mitgliederbesteuerung und die negative religiöse Finanzierungsfreiheit des Art. 4 Abs. 1 GG, wenn er Verpflichtungen eines Ehegatten gegenüber der Kirche des anderen zur Folge hat oder ihn zu mehr Kirchensteuern verpflichtet, als sich aus seinem individuellen Einkommen ergibt.

9) Auch aus dem Wesen der Ehe oder aus dem ehelichen Unterhaltsrecht ergibt sich keine andere verfassungsrechtliche Beurteilung des Halbteilungssatzes.

10) Die Anwendung des Halbteilungssatzes ist nur dann verfassungsgemäß, wenn die beteiligten Religionsgesellschaften zustimmen und die gleichen Hebesätze haben und wenn ein Ehegatte nicht gegen seinen Willen Kirchensteuern an eine fremde Religionsgesellschaft oder einen größeren Betrag zahlen muß, als es seinen Einkünften entspricht.

11) Die gesamtschuldnerische Haftung für die Kirchensteuer in zusammenveranlagten konfessionsverschiedenen Ehen ist mit der Verfassung vereinbar.

12) Ehegatten, die verschiedenen Religionsgesellschaften einer Kirchensteuergemeinschaft angehören, sind wie konfessionsgleiche Ehegatten zu behandeln.

13) Die Erhebung der Kircheneinkommensteuer in glaubensverschiedenen Ehen nach dem Individualprinzip entspricht der Verfassung.

14) Auch die Aufteilung der gemeinsamen steuermindernden Ausgaben nach den Einkünften der Ehegatten, ohne die steuerliche Zurechenbarkeit zu berücksichtigen, ist verfassungsgemäß.

15) Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, aufgrund der ehelichen Unterhaltspflicht eines Ehegatten erbrachte Leistungen bei der Bemessung der Kirchensteuer in glaubensverschiedenen Ehen zu berücksichtigen.

16) Die Sonderbesteuerung der in glaubensverschiedener Ehe lebenden Mitglieder verletzt Art. 3 Abs. 1 GG.

17) Die Berechnung des Lebensführungsaufwands allein aus dem gemeinsamen Einkommen verletzt Art. 3 Abs. 1 GG.

18) Die Berechnung des besonderen Kirchgelds nach einem Drittel des gemeinsamen Einkommens verletzt das Prinzip der Mitgliederbesteuerung.

II. DIE EINSCHLÄGIGEN GESETZLICHEN REGELUNGEN

1) § 6 Abs. 3 KiStG Bremen, § 6 Abs. 1 KiStG NRW und § 7 Abs. 1 KiStG Saar sind dahingehend auszulegen, daß eine konfessionsverschiedene Ehe nur im Falle zweier kirchensteuer e r h e b e n d e r Religionsgesellschaften vorliegt.

2) Art. 9 Abs. 1 Nr. 2 und Art. 13 Abs. 3 KiStG Bay, § 6 Abs. 3 Nr. 2 KiStG Bremen, § 3 Nr. 2a KiStG Hessen, § 6 Abs. 1 KiStG NRW und § 7 Abs. 2 KiStG RhPf sind verfassungskonform insoweit einzuschränken, als der Halbteilungssatz nur mit Zustimmung der beteiligten Religionsgesellschaften anzuwenden ist.

3) § 3 Abs. 1 KiStO Hamburg, § 3 Nr. 2a KiStG Hessen und § 6 Abs. 1 KiStG NRW sind verfassungskonform dahingehend einzuschränken, daß der Halbteilungssatz nur bei gleichen Hebesätzen anzuwenden ist. Dasselbe gilt für § 6 Abs. 4 KiStG BaWü, § 6 Abs. 1 Nr. 2 KiStG Bremen, § 7 Abs. 2 KiStG RhPf und § 7 Abs. 1 Nr. 2 KiStG Saar in dem Fall, daß die Religionsgesellschaften die Steuer selbst verwalten.

4) § 3 Abs. 1 KiStO Hamburg, § 6 Abs. 4 KiStG BaWü, § 7 Abs. 2 Nr. 1 KiStG RhPf und § 7 Abs. 1 Nr. 2 KiStG Saar sind verfassungskonform dahingehend auszulegen, daß im Fall der Aufteilung der Gesamtschuld nach § 7 Abs. 3 StAnpG nach den individuellen Anteilen der Ehegatten am Einkommen aufzuteilen ist.

5) § 4 Abs. 2 KiStG Berlin und § 7 Abs. 2 Nr. 2b iVm § 8 Abs. 1 KiStRG Nds. sind verfassungswidrig.

6) §§ 8 Abs. 2b KiStO ev, 6 Abs. 2b, 3 KiStO kath Bln sind verfassungswidrig, soweit sie die Erhebung des besonderen Kirchgelds schematisch an das gemeinsame Einkommen der Ehegatten knüpfen.

7) § 2 Abs. 1 Nr. 5 und § 4 KiStG Hessen und § 5 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 5 KiStG RhPf sind verfassungswidrig, soweit sie die Erhebung eines besonderen Kirchgelds auf Kirchenmitglieder beschränken, die in glaubensverschiedener Ehe leben, und soweit sie die Berechnung schematisch nach dem gemeinsamen Einkommen der Ehegatten zulassen.

III. EIN GESETZENTWURF ZUR REGELUNG DER EHEGATTENBESTEUERUNG IN DEN KIRCHENSTEUERGESETZEN

(1) Zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Ehegatten werden auch bei der Kirchensteuer zusammen veranlagt, wenn beide entweder der gleichen Religionsgesellschaft oder verschiedenen Religionsgesellschaften angehören, die der Zusammenveranlagung zustimmen und den gleichen Hebesatz festgelegt haben. § 7 des Steueranpassungsgesetzes ist anzuwenden.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß für den gemeinsamen Lohnsteuerjahresausgleich.

(3) In den übrigen Fällen eines gemeinsamen Maßstabsteuerbetrags ist dieser zur Berechnung der Kirchensteuerschuld jedes Ehegatten in dem Verhältnis aufzuteilen, das sich aus den Steuerbeträgen bei einer getrennten Veranlagung ergeben würde.

(4) Im Fall des Absatz 1 Satz 1 (2. Alternative) steht jeder beteiligten Religionsgesellschaft die Hälfte des gemeinsamen Kirchensteuerbetrages zu.

Anhang I Unveröffentlichte Entscheidungen

1. OVG Berlin Urteil vom 5.11.1971 - II B 56.69 -

Leitsätze (des Verfassers):

1. Es trifft nicht zu, daß nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine Relgionsgemeinschaft nur ihre Mitglieder besteuern darf.

2. Das Grundgesetz gebietet nicht, dem in einer konfessionsverschiedenen Ehe lebenden Ehegatten, der für die Einkommensteuer die Zusammenveranlagung gewählt hat, die Möglichkeit einzuräumen, für die Kirchensteuer die getrennte Veranlagung zu wählen.

I. Die Kläger leben in konfessionsverschiedener Ehe. Sie wurden entsprechend ihrem Antrag für das Jahr 1966 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Aufgrund der so ermittelten gemeinsamen Einkommensteuerschuld setzte das Finanzamt die Kirchensteuer fest. Davon entfielen nach dem sog. Halbteilungsgrundsatz je die Hälfte auf die Evangelische Kirche, der der Kläger angehört, und auf die Katholische Kirche, deren Mitglied die Klägerin ist. Die Klägerin hatte im Jahre 1966 keine eigenen Einkünfte.

II. Die Berufung gegen das Urteil des VG Berlin vom 13. Februar 1969 - III A 226.68 - hatte keinen Erfolg.

Rechtsgrundlage des Steuerbescheides vom 1. März 1968 ist § 5 des preußischen Gesetzes betreffend die Erhebung von Kirchensteuern in den katholischen Kirchengemeinden und Gesamtverbänden vom 14. Juli 1905 (preußisches Kirchensteuergesetz katholisch - Gesetzessammlung 1905 S. 201) - pr. KiStG kath. -. Nach Abs. 1 a.a.O. ist der katholische Teil einer gemischten Ehe von der Hälfte des der kirchlichen Besteuerung zugrundeliegenden Steuersatzes, zu welchem der Ehemann veranlagt ist, zur Kirchensteuer heranzuziehen. Jedoch ist nach Abs. 2 a.a.O. der katholische Teil nach Maßgabe seiner Veranlagung zur Kirchensteuer heranzuziehen, soweit die Ehefrau zu den Staatssteuern selbständig veranlagt wird.

Aus Abs. 1 der erwähnten Vorschrift ergibt sich der sog. Halbteilungsgrundsatz in konfessionsverschiedenen Ehen. Dieser Grundsatz besagt, daß die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuern beider Ehegatten zusammengerechnet werden und daß sich dann die Kirchensteuer eines jeden Ehegatten aus der Hälfte dieser zusammengezogenen Bemessungsgrundlagen errechnet. Dieses Verfahren verstößt nicht gegen verfassungsrechtliche Grundsätze. Insbesondere verletzt es nicht das Recht auf die freie Entfaltung der Persönlichkeit im Sinne von Artikel 2 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG -. Zwar erschöpft sich das Recht auf Freiheit der Entfaltung der Persönlichkeit nicht in der allgemeinen Handlungsfreiheit. Es umfaßt vielmehr auch den grundsätzlichen Anspruch, nicht durch staatlichen Zwang mit einem Nachteil belastet zu werden, der nach der verfassungsmäßigen Ordnung nicht gerechtfertigt ist (so das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 16. Januar 1957 in NJW 1964/1219). Insbesondere gehört zur Handlungsfreiheit auch das Recht des Bürgers, nur aufgrund solcher Rechtsvorschriften zu Steuern herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind und deshalb zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören. In die wirtschaftliche Freiheit des Bürgers greift die öffentliche Gewalt nicht nur durch Gebote und Verbote, sondern auch durch Steuerpflichten ein (so der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 3. Dezember 1958 in NJW 1959/91 und das Urteil vom 14. Dezember 1965 in NJW 1966/147).

Hier ist aber eine solche unzulässige Besteuerung der Kläger aufgrund des § 5 Abs. 1 pr. KiStG kath. nicht festzustellen. Das Bundesverfassungsgericht hat sich in mehreren Entscheidungen mit der Verfassungsmäßigkeit des Halbteilungsgrundsatzes bei glaubens- und konfessionsverschiedenen Ehen auseinandergesetzt. In seiner Entscheidung vom 14. Dezember 1965 (BVerfGE 19/268) hatte sich sich um einen Fall aus dem hamburgischen Landesrecht gehandelt. Nach diesem Recht sollte der Halbteilungsgrundsatz auch dann angewendet werden, wenn in einer glaubensverschiedenen Ehe die Ehegatten zusammen lebten, aber getrennt zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Kein Ehepartner konnte daher die ihm unerwünschte Kirchensteuerpflicht dadurch vermeiden, daß er die getrennte Veranlagung zur Einkommensteuer beantragte. Diese Regelung hat das Bundesverfassungsgericht als einen Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG angesehen und sie damit für verfassungwidrig erklärt.

Dagegen hat es in einem Beschluß vom 20. April 1966 (BVerfGE 20/42 ff), der die bayerische landesrechtliche Regelung des Halbteilungsgrundsatzes zum Gegenstand hatte, nach der konfessionsverschiedene Ehegatten die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes dadurch vermeiden konnten, daß sie bei der Einkommensteuer die Form der getrennten Veranlagung wählten, ausgeführt:

> "Die vom Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärte Regelung des Halbteilungsgrundsatzes bei glaubensverschiedenen Ehen unterscheidet sich von der hier zur Prüfung stehenden Kirchensteuerregelung für konfessionsverschiedene Ehen schon dadurch, daß sowohl in dem vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Fall (NJW 66/101) als auch nach der bisher geltenden Kirchensteuerregelung für glaubensverschiedene Ehen in Bayern die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes unabhängig davon war, ob die Ehegatten getrennte Veranlagung zur Einkommensteuer wählten. Während also bei glaubensverschiedenen Ehen die Ehegatten die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes nicht vermeiden konnten, ist ihnen dies nach der hier zur Prüfung stehenden Kirchensteuerregelung für konfessionsverschiedene Ehen dadurch möglich, daß sie getrennte Veranlagung wählen. Denn (diese hier zur Anwendung kommende Vorschrift) setzt ausdrücklich voraus, daß die Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.
>
> Im Grund erstrebt die Beschwerdeführerin einerseits die Vorteile, die sich aus der Zusammenveranlagung der Einkommensteuer für beide Ehegatten ergeben, andererseits möchte sie hinsichtlich der Kirchensteuer die Vorteile erreichen, die sich für sie bei getrennter Veranlagung ergeben würden. Zu einer solchen Regelung ist aber der Gesetzgeber unter keinen verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten verpflichtet."

Aus dieser Entscheidung folgt zunächst, daß nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts das Grundgesetz nicht gebietet, den in einer konfessionsverschiedenen Ehe lebenden Ehegatten, die für die Einkommensteuer die Zusammenveranlagung gewählt haben, die Möglichkeit einzuräumen, für die Kirchen-

steuer die getrennte Veranlagung zu wählen, d. h. also, daß eine Kirchensteuerregelung dann verfassungsgemäß ist, wenn sie unmittelbar der Einkommensteuerregelung folgt und somit dem steuerpflichtigen Bürger die indirekte Wahlmöglichkeit zwischen der Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes und einer getrennten Veranlagung für die Kirchensteuer einräumt.

Die hier zur Prüfung stehende Kirchensteuerregelung des § 5 pr. KiStG kath. sieht diese Möglichkeit ebenfalls vor. Denn nach Abs. 2 dieser Vorschrift ist bei einer getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer der katholische Ehepartner einer konfessionsverschiedenen Ehe nur nach Maßgabe seiner Veranlagung zur Kirchensteuer heranzuziehen. Somit entspricht der vorliegende Fall dem zuletzt vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen.

Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts an. Die Einwendungen der Kläger sind nicht gerechtfertigt. Es trifft insbesondere nicht zu, daß nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine Kirche oder Religionsgemeinschaft nur ihre Mitglieder besteuern darf. Einen derartigen allgemein gültigen Rechtsgrundsatz hat das Bundesverfassungsgericht weder formell noch inhaltlich aufgestellt oder entwickelt. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinen Entscheidungen BVerfGE 19, 226, 19, 242 und 19/268 zur Heranziehung glaubensverschiedener Ehegatten zur Kirchensteuer ausdrücklich hervorgehoben, daß seine Entscheidungen nur den Fall betreffen, daß der eine Ehegatte keiner steuerberechtigten Kirche oder Religionsgemeinschaft angehört. Daraus läßt sich aber nicht schließen, daß eine Kirche oder Religionsgemeinschaft nur ihre Mitglieder besteuern darf. Allerdings scheint das Bundesverfassungsgericht der von den Klägern vertretenen Ansicht sehr nahe zu kommen, wenn es in den Entscheidungsgründen zu BVerfGE 19/206 -216- ausführt, "daß der Staat einer Religionsgemeinschaft keine Hoheitsbefugnisse gegenüber solchen Personen verleihen darf, die ihr nicht angehören." Hieraus könnte man sinngemäß entnehmen, daß eine Religionsgesellschaft nur ihre Mitglieder besteuern darf, wenn nicht schon der folgende Satz dogmatisch erklärt, das Grundgesetz verbiete dem Staat, einer Religionsgesellschaft Hoheitsbefugnisse gegenüber Personen zu verleihen, die keiner Religionsgesellschaft angehören. Die einengende Auslegung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist auch nach seiner eigenen Entscheidung in dem Beschluß vom 20. April 1966 (BVerfGE 20/40) dahin umschrieben, daß seinen Entscheidungen zum Halbteilungsgrundsatz in glaubensverschiedenen Ehen für die Beurteilung der Zulässigkeit des Halbteilungsgrundsatzes

in konfessionsverschiedenen Ehen nichts entnommen werden kann.

Es ist somit festzustellen, daß das Bundesverfassungsgericht weder formell noch inhaltlich den von den Klägern aufgestellten und dem Bundesverfassungsgericht zugeschriebenen Rechtssatz entwickelt hat, eine Kirche oder Religionsgesellschaft dürfe nur ihre Mitglieder besteuern.

Diese Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zeigt weiter, daß der Staat nicht verpflichtet ist, zusammenveranlagte Ehegatten einer konfessionsverschiedenen Ehe ein zusätzliches Wahlrecht zwischen Zusammenveranlagung und Getrenntveranlagung bei der Kirchensteuerberechnung einzuräumen. Im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Abhängigkeit der Kirchensteuer von der Einkommensteuer muß der Steuerpflichtige sowohl die Vor- als auch die Nachteile in Kauf nehmen, die sich aus frei gewählter Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer hinsichtlich der Kirchensteuer ergeben.

Es darf nicht übersehen werden, daß die Ehegatten unter Zurückstellung der Verschiedenheit ihres kirchlichen Glaubens die Vorteile der steuerrechtlichen Zusammenveranlagung in Anspruch nehmen. Diese Zurückstellung des kirchlichen Empfindens hätten sie bei getrennter Veranlagung zur Einkommensteuer vermeiden können. Da sie aber dieses kirchliche Empfinden im Zusammenhang mit der Einkommensteuer zurückstellen konnten, so ist ihnen die gleiche Zurückstellung im Zusammenhang mit der Kirchensteuer zuzumuten. Der Zwang, nur unter Zurückstellung des kirchlichen Empfindens den optimalen Steuervorteil zu erreichen, kann nicht gleichgestellt werden mit dem unausweichlichen rechtlichen Zwang einer aus religiöser Überzeugung unabhängig vom Steuervorteil nicht gewollten Besteuerung entgehen zu können.

Ebensowenig hat der Staat seine Pflicht zur religiösen und konfessionellen Neutralität durch Steuerprivilegien zugunsten der katholischen Kirche durch § 5 Abs. 1 pr. KiStG kath. verletzt. Denn aufgrund dieser Bestimmung hat der Staat der katholischen Kirche nicht durch Gesetz das Recht verliehen, ihr nicht angehörende Personen zur Kirchensteuer heranzuziehen. Vielmehr haben die in konfessionsverschiedener Ehe lebenden Kläger durch die beantragte Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer ihr Einverständnis zu einer Besteuerung nach

§ 5 Abs. 1 pr. KiStG kath. gegeben. Daß die Kläger nunmehr aus wirtschaftlichen Erwägungen dieses Einverständnis nicht mehr gelten lassen wollen, ist rechtlich nicht bedeutsam.

Schließlich muß berücksichtigt werden, daß bei einer konfessionsverschiedenen Ehe im Gegensatz zur glaubensverschiedenen Ehe beide Ehegatten je einer in gleicher oder vergleichbarer Weise steuerberechtigten Kirche angehören. Es ist folglich nicht von vornherein systemwidrig, die Kirchensteuer an die Einkommensteuerveranlagung anzuknüpfen. Zwar ist die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer nach dem sog. Splitting-Verfahren nur möglich, weil beide Ehegatten nur einem Steuergläubiger, nämlich dem Staat gegenüberstehen, während es im Rahmen der Kirchenbesteuerung der konfessionsverschiedenen Ehegatten zwei Steuergläubiger sind. Dieser Unterschied ist jedoch in diesem Zusammenhang verfassungsrechtlich ohne Bedeutung, weil die Besteuerung beider Ehegatten durch die verschiedenen Kirchen aufeinander abgestimmt ist. Auf der einen Seite wird dem einkommenslosen Ehegatten ein Einkommen zugerechnet, das er nicht selbst verdient hat, während auf der anderen Seite auch für die Kirchensteuer des allein verdienenden Ehegatten nur die Hälfte seines Einkommens maßgeblich ist, so daß, wie im Splitting-Verfahren, die Halbteilung konsequent durchgeführt wird. Wenn auch formell die Besteuerung von jeder Kirche selbständig vorgenommen wird, so ist doch in der Sache die Einheitlichkeit der Kirchensteuer zu beachten. Die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes ist gegenseitig durch die verschiedenen Kirchen bedingt. Die Beschwer auf der einen Seite wird durch die Steuerersparnis auf der anderen Seite voll ausgeglichen. Es geht in diesem Fall nicht darum, ob überhaupt von den Ehegatten Kirchensteuer bezahlt wird, auch nicht primär um die Höhe der Steuern, sondern im wesentlichen um die Verteilung der Kirchensteuern auf die einzelnen privilegierten Religionsgesellschaften nach Artikel 140 GG in Verbindung mit Art. 137 Abs. 6 WRV.

Aus diesen Gründen ist auch die Heranziehung des Klägers zu 1 nach § 7 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes gerechtfertigt.

2. BVerwG Beschluß vom 30.8.1972 - VII B 8.72 -

(Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde OVG Berlin v. 5.11.1971 - s.o. Nr.1)

Die Beschwerde ist nicht begründet. Eine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO, die die Kläger allein geltend machen, kommt der Rechtssache im Hinblick auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in BVerfGE 20, 40 (44 f.) nicht mehr zu. Zwar ist es zutreffend, daß das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsmäßigkeit des sogenannten Halbteilungsgrundsatzes im Kirchensteuerrecht, die es für sogenannte glaubensverschiedene Ehen verneint hat (BVerfGE 19, 268), für sogenannte konfessionsverschiedene Ehen offengelassen hat (a.a.O. S. 44). Entscheidend ist aber, daß im vorliegenden Fall - ebenso wie in der Entscheidung BVerfGE 20, 44 - den Klägern die Möglichkeit offenstand, die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes dadurch zu vermeiden, daß sie die getrennte Veranlagung wählten. Was die Kläger dagegen vorgebracht haben, kann - wie das Oberverwaltungsgericht im einzelnen ausführlich und überzeugend dargetan hat, ohne daß die Kläger dem in der Beschwerde etwas entgegengesetzt hätten - angesichts der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu keinem anderen Ergebnis führen.

3. BFH Beschluß vom 2.3.1973 - VI B 78/72 -

(Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde gegen FG Nürnberg v. 27.6.1972 - II 27/70 - EFG 1972, 602)

(Leitsatz des FG Nürnberg a.a.O.: "Der für konfessionsverschiedene Ehen geltende Art. 9 Abs. 1 Nr. 2 KiStG, der in den Fällen der Zusammenveranlagung zur ESt für jede der beteiligten Kirchen die Erhebung der KiESt aus der Hälfte der festgesetzten ESt vorsieht (sog. Halbteilungsgrundsatz) verstößt nicht gegen Art. 2, 4 und 6 GG. Dies gilt auch für die gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten nach Art. 10 KiStG.")

G r ü n d e

Mit der Nichtzulassungsbeschwerde trägt der Beschwerdeführer vor, die Rechtssache sei von grundsätzlicher Bedeutung, weil eine offensichtlich gegen das Grundgesetz verstoßende gesetzliche Regelung vorliege, welche für eine Vielzahl von Bürgern bedeutsam sei.

Der Beschwerdeführer sieht einen Verstoß gegen das Grundgesetz insbesondere darin, daß er durch das Kirchensteuergesetz gezwungen wird, als Angehöriger der evangelischen Kirche Kirchensteuer an die römisch-katholische Kirche entrichten zu müssen. Er führt aus, für seine Gewissensentscheidung, ob er bereit sei, an die katholische Kirche Steuern zu zahlen, komme es nicht auf behauptete Absprachen zwischen den erhebungsberechtigten Kirchen an. Es könne nicht Aufgabe des Gesetzgebers sein, die Gewissensentscheidung, ob er als evangelischer Christ bereit sei, katholische Kirchensteuer zu zahlen, davon abhängig zu machen, ob er aus seiner eigenen Kirche austrete oder nicht. Im Falle der Entscheidung des BVerfG 1 BvR 16/66 habe es sich darum gehandelt, daß die Beschwerdeführerin die Erstattung von Kirchensteuer anstrebe, was im Hinblick auf die Rechtskraft der Veranlagung ihres Ehegatten zu einem Steuerausfall geführt hätte. Ihm gehe es nicht um eine Verkürzung der Kirchensteuergesamtschuld, sondern darum, daß es seiner Entscheidung überlassen bleibe, welche kirchliche Organisation er mit seiner Kirchensteuerleistung unterstützen wolle. Die Überlegungen des BVerfG könnten nur aus dem Einzelfall heraus begreifbar erscheinen. Würde man diese Entscheidung verallgemeinern, dann müßte man davon ausgehen, daß das oberste deutsche Gericht zu jenem Zeitpunkt mit Richtern besetzt gewesen sei, die weder in ihren Überlegungen noch in ihren Formulierungen den Anforderungen dieses hohen Amtes entsprochen hätten. Gerade weil das Kirchensteueramt sich auf den äußerst unglücklichen Beschluß des BVerfG 1 BvR 16/66 berufe, liege eine Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung vor. Es solle dem BVerfG in seiner jetzigen Zusammensetzung die Möglichkeit gegeben werden, seine Vorstellungen vom Grundgesetz in einer auch für das Kirchensteueramt begreifbaren Formulierung neu zu artikulieren. Es könne nicht Sinn des BVerfG sein, das Grundrecht der Gewissensfreiheit in so engstirnigem Maße auszulegen, daß hierdurch die Schutzvorschrift

zugunsten der Familie im Grundgesetz in Mitleidenschaft gezogen werde.

Der Beschwerdeführer ist ferner der Meinung, daß die Vorschriften des Zwangsvollstreckungsverfahrens (u.a. § 7 des Steueranpassungsgesetzes) keinen ausreichenden Schutz der Gewissensfreiheit im Sinne des Grundgesetzes darstellen. Es würde eine Ehe erheblich belasten, wenn der eine Ehegatte sich weigern würde, seinem Ehepartner die erforderlichen Mittel für rechtmäßig festgesetzte Abgaben an seine kirchliche Organisation unter Hinweis auf Möglichkeiten des Zwangsvollstreckungsschutzes zu geben.

Das Kirchensteueramt beantragt, die Nichtzulassungsbeschwerde zurückzuweisen.

Das FG hat der Beschwerde nicht abgeholfen.

Die Beschwerde ist nicht begründet.

Der Rechtssache ist keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beizumessen, weil das BVerfG in seinem Beschluß 1 BvR 16/66 die Rechtsfrage bereits entschieden hat. Jener Streitfall ist mit dem beim Beschwerdeführer gegebenen Sachverhalt auch durchaus vergleichbar; denn auch in jenem Falle lebte, wie das BVerfG darlegt, die römisch-katholische Beschwerdeführerin in konfessionsverschiedener Ehe. Das BVerfG begründet die Verfassungsmäßigkeit des Art. 9 Abs. 1 des Bayerischen KiStG a.F., die, wie ausgeführt, mit der Fassung vom 15. März 1967 übereinstimmt, insbesondere damit, daß Ehegatten, die in konfessionsverschiedenen Ehen leben, die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes dadurch vermeiden können, daß sie getrennte Veranlagung wählen. Denn, so führt das BVerfG aus, Art. 9 Abs. 1 KiStG setzt für die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes auf konfessionsverschiedene Ehen - im Gegensatz zu Art. 2 Abs. 9, der die glaubensverschiedenen Ehen regelt - ausdrücklich voraus, daß die Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Das BVerfG hat sich also mit genau der Rechtsfrage befaßt, die der Beschwerdeführer nunmehr erneut verfassungsrechtlich überprüft zu sehen wünscht. Es hat bei seiner Entscheidung auch keineswegs übersehen, daß bei erheblichen Unterschieden in der Einkommenshöhe beider Ehegatten die gesamte Einkommensteuerschuld und damit auch die gesamte Kirchen-

steuerschuld beider Ehegatten niedriger sein kann als bei getrennter Veranlagung, daß aber aufgrund der hälftigen Verteilung der gezahlten Kirchensteuer auf die Umlage erhebende Gemeinschaft, der der weniger verdienende Ehegatte angehört, ein höherer Betrag entfallen kann, der durch die geringere Höhe des auf die Gemeinschaft des mehrverdienenden Ehegatten entfallenden Kirchensteuerbetrages ausgeglichen wird.

Der BVerfG hat sich allerdings nicht mit der gesamtschuldnerischen Haftung der Ehegatten befaßt. Indessen ist die Frage, ob die gesamtschuldnerische Haftung in konfessionsverschiedenen Ehen bei einer Zusammenveranlagung (Art. 10 des Bayerischen KiStG vom 15. März 1967) mit dem Grundgesetz vereinbar ist, nicht streitentscheidend. Im Streitfall geht es lediglich um die Festsetzung der Kirchensteuer für die Ehefrau des Beschwerdeführers. Die Festsetzung dieser Kirchensteuer als solche kann aber nicht deshalb verfassungswidrig sein, weil etwa die Regelung über die gesamtschuldnerische Haftung verfassungswidrig wäre. Diese Einwendungen könnte der Beschwerdeführer also auch in einem Revisionsverfahren nicht vorbringen, wenn die Revision zugelassen würde. Deshalb kann die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache auch insoweit nicht bejaht werden.

Anhang II

Konkordanzenverzeichnis der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts in Kirchensteuersachen

BVerfGE	Datum	Aktenzeichen	BStBl I	NJW	KirchE	sonstige
19,206	14.12.1965	1BvR413,416/60	1966,287	1966,147		DÖV 1966,57;MDR 1966,208
19,226	"	1BvL 31,32/62	1966,192	1966,103	7,310	DÖV 1966,60; MDR 1966,117; DVBl 1966,219
19,242	"	1BvL 2/60	1966,205	1966,105		DVBl 1966,221
19,248	"	1BvR 586/58	1966,200	1966,149		MDR 1966,116
19,253	"	1BvR 571/60	1966,201	1966,150	7,327	MDR 1966,117
19,268	"	1BvR 606/60	1966,196	1966,101	7,352	DÖV 1966, 62; MDR 1966 210, DVBl 1966,221; ZevKR 12, 387
19,282	"	1BvL 16/58,3/59				
19,288	"	1BvR 329/63				
20,40	20. 4.1966	1BvR 16/66	1966,694	1966,1161	9,67	DB 1966,726;Bay VBl 1966, 271;FamRZ1966,302; ZevKR 12,194; AKKR 1966,290
30,415	31. 3.1971	1BvR 744/67		1971,931		DÖV 1971,344;JZ 1971, 373; DVBl 1971, 551

L E B E N S L A U F

Ich wurde am 21. Juli 1947 in Potsdam als Sohn des Arztes Dr. med. Kurt Pochhammer und seiner Ehefrau Waltraut, geb. Dobroschke, geboren. Nach der bald darauf erfolgten Übersiedlung der Familie nach Berlin (West) besuchte ich dort von 1954 - 1958 die Grundschule und von 1958 - 1967 das Canisius-Kolleg-Gymnasium, wo ich 1967 die Reifeprüfung bestand.

Vom Sommersemester 1967 bis einschließlich Sommersemester 1971 studierte ich an der Freien Universität Berlin Rechtswissenschaften. Am 31. Mai 1972 bestand ich vor dem Justizprüfungsamt Berlin die erste juristische Staatsprüfung. Vom November 1972 bis zum März 1976 war ich mit einjähriger Unterbrechung zwecks Anfertigung der Dissertation Referendar im Bezirk des Kammergerichts. In dieser Zeit wurde ich im Wintersemester 1973/74 an der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer ausgebildet und nahm im Sommer 1974 an dem Lehrgang "Steuern und Betrieb" des Instituts für Steuerrecht in Detmold teil. Die Rechtsanwaltsstation leistete ich als Gastreferendar bei einem Fachanwalt für Steuerrecht in München ab.

Als Student und als Doktorand war ich jeweils Stipendiat des Cusanus-Werks (Bischöfliche Studienförderung).

Am 10. März 1976 legte ich vor dem Justizprüfungsamt Berlin die zweite juristische (große) Staatsprüfung mit der Gesamtnote "vollbefriedigend" ab. Seit dem 1. April 1976 arbeite ich als angestellter Assessor bei den Stuttgarter Rechtsanwälten Dres. Böttcher-Beinert-Hennerkes.

SPERL